

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

LA
NOUVELLE RÉFORME FISCALE
EN ROUMANIE

NOUVEAU SYSTÈME DES CONTRIBUTIONS DIRECTES

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le lundi 5 décembre 1921, à 3 h. 1/2

PAR

M. LAZEANO

Président : M. RIST, professeur

Suffragants : } *MM. TRUCHY, professeur*
 PERREAU, professeur

PARIS

JOUVE & C^{ie}, ÉDITEURS

15, RUE RACINE, 15

—
1921

THÈSE
POUR
LE DOCTORAT

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

LA

NOUVELLE RÉFORME FISCALE EN ROUMANIE

NOUVEAU SYSTÈME DES CONTRIBUTIONS DIRECTES

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le lundi 5 décembre 1921, à 3 h. 1/2

PAR

M. LAZEANO



Président : M. RIST, professeur

Suffragants : } MM. TRUCHY, professeur
} PERREAU, professeur



PARIS

JOUVE & C^{ie}, ÉDITEURS

15, RUE RACINE, 15

1921

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses : ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

BIBLIOGRAPHIE

- Alix.* — Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française.
- Wagner.* — Traité de Finances.
- Hitier.* — Cours de législation financière française.
- Garcin.* — L'impôt sur le revenu (thèse 1904).
- Josse (Pierre).* — Le nouveau système des impôts directs d'Etat en France envisagé dans ses caractères généraux : personnalité de l'impôt; détermination de la capacité contributive (thèse Paris, 1919).
- Paraschivescho.* — Les finances de guerre en Roumanie (thèse).
- Blanc (Louis).* — Essai sur la crise économique et financière en Roumanie (thèse Lausanne, 1921).
- L'exposé des motifs et la loi sur les nouvelles contributions directes en Roumanie (Titulesco).
- Rapport à la loi sur les nouvelles contributions directes en Roumanie (D^r Angheliesco).
- L'exposé des motifs et le budget de l'année 1921-1922 (Titulesco).
- Angheliesco (D^r).* — Les Annales politiques et économiques. Revue « *Independenta economica* » ; revue. Discussions parlementaires, presse.
-

LA NOUVELLE RÉFORME FISCALE EN ROUMANIE

NOUVEAU SYSTÈME DES CONTRIBUTIONS DIRECTES

INTRODUCTION

La Roumanie est sortie de la guerre complètement épuisée. Les conditions particulièrement défavorables lui ont imposé de lourds sacrifices. Le temps seul pourra réparer ses blessures et le continuel effort d'un peuple qui, conscient de sa valeur morale, de son droit à la vie et du rôle magnifique qu'il est appelé à jouer dans l'histoire de la civilisation, saura accomplir la grande œuvre de redressement et de progrès.

Deux problèmes se posaient en Roumanie depuis longtemps. Leur solution devint après la guerre un devoir qui s'imposait aux gouvernants avec une force nouvelle dictée par une immédiate nécessité : la réforme agraire et la réforme de l'ancien système fiscal.

La démocratie roumaine, issue de luttes pour l'unité nationale et l'indépendance et poussée par le courant des idées démocratiques qui nous venait de l'Occident, devait marcher à grands pas vers l'entière réalisation de l'idée de justice et d'égalité.

Les réformes incessantes ont vite réussi à changer l'aspect archaïque des principautés danubiennes et la Roumanie, entrée dans le concert européen, offrait le beau spectacle d'un pays d'ordre qui, par les nom-

breuses affinités de race qui la liaient à l'Occident, devait évoluer rapidement pour arriver à l'état de force, d'unité et de progrès où il se trouvait à la veille de la guerre.

Mais à l'évolution rapide qu'elle effectuait devait fatalement échapper de temps en temps des institutions qui, une fois restées de côté, n'étant plus emportées par le courant des réformes et des transformations, apparaissaient de plus en plus injustes et provoquaient de partout de sévères critiques, au fur et à mesure que la nouvelle conception de l'ordre et de la justice sociale s'infiltrait dans le pays et demandait leur suppression.

Deux questions vitales s'imposaient à l'attention de tous : la question agraire, c'est-à-dire l'équitable répartition de la propriété du sol et le souci du développement de la classe la plus pauvre et la plus nombreuse, la classe paysanne et, surtout après la guerre, la question des finances de l'Etat, de la réforme du régime fiscal, qu'on devait mettre d'accord avec les nouveaux besoins du pays.

Les deux réformes ont été récemment votées par le parlement roumain.

Pourquoi entreprendre en Roumanie la réformation du régime des contributions directes ?

On peut indiquer trois principales causes :

1° L'injuste répartition des charges fiscales dans l'ancien régime ;

2° La nécessité d'unifier les divers systèmes d'imposition dans la Grande Roumanie ;

3° La nécessité de sources nouvelles pour les besoins de l'Etat.

I

Les contributions directes, nous parlons ici des contributions directes dans l'ancien royaume, les autres provinces qui se sont unies à la mère-patrie après la guerre ayant chacune le régime spécial correspondant à la législation en vigueur du pays auquel elles appartenaient, système plus avancé, comme nous le verrons, en Transylvanie et Bukovine et très primitif en Bessarabie, souffrait de deux maux :

1^o Elles étaient injustes ;

2^o Elles exprimaient très clairement la puissance des idées réactionnaires d'avant la guerre.

L'injustice des impôts directs provenait d'une législation défectueuse et de la mauvaise application de la loi.

Comme en France, sous le régime des quatre contributions directes, le procédé des signes extérieurs pour l'évaluation du revenu, la vieille évaluation cadastrale qui ne correspondait plus à la valeur réelle du sol, étaient une source de scandaleuses iniquités. On ne faisait aucune discrimination des revenus, l'impôt sur le revenu mobilier ne touchait qu'une seule catégorie de capitaux mobiliers et le fait de ne pas déduire du revenu brut les dettes de toute sorte, provoquait l'imposition double de certains revenus, tandis que d'autres ne payaient rien.

L'impôt foncier était des plus injustes et des plus lourds.

« Bien que basé sur le revenu, on ne tenait pas
« compte du revenu réel touché par le contribuable
« parce qu'on ne déduisait pas les intérêts des dettes
« hypothécaires qui grevaient l'immeuble. Beaucoup
« étaient ceux qui payaient des intérêts qui représen-
« taient la moitié et même les trois quarts des revenus

« immobiliers, de sorte que l'impôt qu'ils payaient
« effectivement n'était pas de 6 o/o, mais de 12 o/o, de
« 15 o/o et si on ajoute les décimes additionnels, de
« 40 o/o et même de 50 o/o du revenu réel » (1).

Les idées réactionnaires, comme nous venons de le dire, empêchaient toute tentative sérieuse de réforme.

« Les grandes fortunes étaient ridiculement imposées
« par rapport aux petites fortunes, à cause de la pro-
« portionnalité et le manque de toute progression. Des
« minimum d'existences exempts d'impôts n'ont ja-
« mais existé : il y avait, au contraire, des catégo-
« ries de biens exemptes, tandis que d'autres similaires
« étaient imposées. Et, triste constatation, notre men-
« talité correspondait si bien à l'injustice de notre sys-
« tème fiscal, qu'on n'entendait nulle part des protes-
« tations salutaires » (2).

II

La variété des systèmes fiscaux existant sur toute l'étendue du territoire était une source de continuelles plaintes, de conflits de droit et de fait qu'on ne pouvait empêcher à cause de l'absence de toute uniformité.

La Transylvanie et la Bukovine avaient une législation fiscale qui, jusqu'au dernier temps, avait été l'objet de transformations incessantes.

Assez complexe comme structure, le système présentait un ensemble complet, très bien adapté aux besoins et dans lequel la progression et la discrimination trouvaient chacune leur place. Tous les revenus sont frappés, celui de la terre, des maisons, des mines, bénéfices des sociétés et entreprises, intérêts et rentes, salaires. Il y avait aussi l'impôt supplémentaire sur le revenu global et l'impôt sur le capital.

1. N. Titulesco, Exposé des motifs.

2. *Idem.*

La supériorité sur le système fiscal de l'ancien royaume était très marquée.

D'autre part les contributions directes de Bessarabie incomplètes et rudimentaires par endroits, improductives dans leur ensemble, étaient loin de satisfaire les besoins de l'Etat et l'idée de justice.

Une transformation radicale et la création d'un système unitaire s'imposaient donc d'urgence.

III

Comme dans tous les pays belligérants, en Roumanie les charges financières depuis et à cause de la guerre sont formidables. Il nous fallait des ressources pour liquider la guerre et ces ressources nous manquaient complètement.

Par une politique traditionnelle, les gouvernants ont préparé le terrain pour une guerre nationale, tant au point de vue militaire que financier ; malheureusement la base de la préparation financière était une injustice fiscale et cette injustice fiscale a donné ses résultats déplorables pendant toute la guerre.

A part cela, les circonstances malheureuses dans lesquelles nous avons fait la guerre nous ont privé de deux tiers de nos ressources nationales. On devait pourtant continuer et supporter les dépenses pour mener la guerre à bonne fin. Ces ressources nous les avons trouvées chez les alliés, par voie d'emprunt. Il est de notre devoir de commencer la liquidation de nos dépenses de guerre par le paiement de notre dette à l'extérieur, même s'il fallait faire les sacrifices les plus douloureux ; notre prestige national et notre indépendance économique et financière dans l'avenir sont en jeu.

Et ce n'est pas tout. Le pays doit procéder à la restauration des régions ruinées par l'invasion barbare d'un

peuple peu scrupuleux quand il s'agissait de satisfaire ses instincts rapaces.

Toute notre vie économique a été ébranlée par cette invasion ; tout est à refaire.

Si on ajoute à cela des considérations d'ordre général, l'accroissement des dépenses de l'Etat qui sont rendues encore plus actives par les progrès modernes de l'esprit démocratique, c'est-à-dire dépenses de « solidarité sociale », retraites ouvrières, assistance, institutions de prévoyance de l'Etat, etc., qui forment un élément sans cesse grossissant des budgets modernes, on voit par là quelles charges écrasantes incombent à l'Etat et combien il nous faut de ressources pour y faire face.

Peut-on faire indéfiniment appel à l'emprunt ? Non. Vivre d'emprunts, c'est marcher rapidement à la ruine. L'impôt seul pourra soutenir nos finances. Pour le rendre efficace il faut développer son rendement, son élasticité. L'ancien système était tout à fait impropre. Sa réformation, encore une fois s'imposait.

Et d'ailleurs procéder à la réforme de nos anciens impôts ce n'est qu'arriver un peu tard dans la voie du progrès, là où toutes les démocraties de l'Europe sont depuis longtemps.

Ce n'est pas seulement une nécessité financière, c'est une œuvre de justice sociale. Dans un régime démocratique où chacun est appelé à s'intéresser de la destinée de son pays, il est tout aussi légitime que chacun supporte les charges proportionnées à sa capacité économique, pour subvenir aux besoins généreux de la collectivité.

Comme le disait M. Ribot dans le Sénat français à l'occasion du vote de la réforme fiscale en France, « jamais l'impôt n'est apparu avec plus de force comme l'acquiescement d'une obligation sociale. Il faut faire face à l'accroissement formidable des dépenses imposées par la guerre à notre patrie en danger. Nos glorieux

soldats n'ont pas ménagé leur sang ! Certains pourraient-ils sans honte ménager leur bourse » (1) ?

Et c'est bien vrai. La Roumanie en entrant dans la voie de cette réforme ne fait que de se conformer à l'évolution générale ; là est le mérite de M. le ministre des Finances. Il ne s'agira donc pas, dans l'étude que nous entreprenons, de savoir si, pour des considérations fiscales, les taux qu'on établit sont trop bas ou trop élevés, si la vie économique du pays sera ou non paralysée par des impositions exagérées ; l'expérience montrera s'il convient d'y toucher et de les modifier ; il est question de savoir si la partie durable, définitive, de la réforme, celle qui tend à la réalisation de la justice sociale, est bonne. Nous le croyons et s'il est ainsi le but de la réforme est atteint (2).

1. Discours de M. Ribot au Sénat. Séance du 29 décembre 1916.

2. «... D'ailleurs et quoique notre situation financière est très critique, ce n'est pas le résultat fiscal immédiat qui a donné la foi à M. le ministre des Finances et à nous tous qui avons proposé et soutenu cette réforme, mais surtout la réalisation d'une justice fiscale et des principes économiques supérieurs. Ce ne sont certainement pas les 150.000.000 lei qui viennent grossir les recettes du budget 1921-1922, d'après l'évaluation du rendement du nouveau système qui ont déterminé une réforme demandant des grosses dépenses d'exécution et des perturbations momentanées. On pourra apporter des changements de taux, mais en principe, la loi ne peut ne pas être approuvée par l'unanimité des consciences et par tous les partis politiques. Cette réforme avec d'autres encore qui ont été votées par le parlement actuel saura donner à cette époque de notre histoire sociale et économique le nom de *l'époque des grandes réformes*. Rapport de la loi, D^r Angheliesco I. N.

PREMIÈRE PARTIE

CHAPITRE PREMIER

**Les divers systèmes de contributions directes
existant en Roumanie à la veille de la réforme.
Transylvanie, Bukovine, Bessarabie et ancien
royaume**

I. — Transylvanie

Le régime fiscal de Transylvanie était celui qui existait avant 1914, c'est-à-dire lorsque la province appartenait à l'empire de l'Autriche-Hongrie. Il était de beaucoup supérieur à celui de l'ancien royaume ; l'impôt sur le revenu, la progressivité, l'impôt général sur le revenu et même l'impôt sur le capital y trouvait leur place. La structure assez complexe aurait pu faire croire que les charges des contribuables étaient excessives ; les taux étaient pourtant réduits au minimum, et l'impôt ne pesait aucunement.

D'après la législation en vigueur jusqu'à la récente réforme, les contributions directes étaient les suivantes :
1° L'impôt sur la terre ; 2° l'impôt sur les mines ; 3° l'impôt sur les immeubles ; 4° l'impôt sur les bénéfices ; 5° l'impôt sur les entreprises et sociétés obligées à la publication de leur bilan ; 6° l'impôt sur les intérêts et

rentes ; 7° l'impôt supplémentaire général sur le revenu ; 8° l'impôt sur le revenu global ; 9° l'impôt sur le capital.

Nous dirons quelques mots seulement sur le mécanisme de chacun de ces impôts ; une analyse plus approfondie nous obligerait à des extensions trop grandes et qui n'auront plus qu'un intérêt historique.

Impôt sur la terre. — Il frappait le revenu net cadastral qui était déterminé d'après la nature de la culture et la qualité du sol, en déduisant de la valeur d'une récolte moyenne les frais habituels.

L'impôt était à la charge de la propriété et payé par le vrai propriétaire. Le cadastre était tenu au courant de tous les changements qui pouvaient se produire dans les propriétés, de sorte que l'impôt frappait un objet qui existait en réalité.

L'impôt sur la terre était un *impôt de répartition*. Le taux était de 20 o/o du revenu. On percevait, en dehors de ça, 30 o/o de cet impôt comme impôt supplémentaire, ce qui faisait encore 6 o/o du revenu, 5 o/o de l'impôt pour les hôpitaux, c'est-à-dire 1 o/o du revenu et 100 o/o de l'impôt, soit 20 o/o du revenu qui était une sorte de taxe de guerre. Le résultat d'une addition nous conduit à un taux de 47 o/o sur le revenu cadastral, taux excessif si on ne tenait pas compte que le revenu cadastral était resté le même depuis 1875 et que de ce revenu on déduisait les impôts et les taxes pour la régularisation des eaux. En voici un exemple de ce que payait un « jugar » (1) de terre labourable :

1^{re} qualité : 12,50 couronnes.

2 ^e	—	9	—
3 ^e	—	5,40	—
4 ^e	—	3,60	—
5 ^e	—	1,80	—
6 ^e	—	0,70	—

1. Jugar.

Impôt sur les mines. — Etaient frappées par cet impôt :

1° Les exploitations minières qui ont l'autorisation, conforme à la loi des mines, d'exploiter des terrains ;

2° Les mines de charbon ;

3° Les professions de lavage d'or exercées avec l'approbation de l'autorité minière ;

4° Les installations qui servent à la transformation des produits des mines.

L'assiette de l'impôt était le revenu provenant de l'exploitation des mines et des industries appartenant à celle-ci.

Le taux variait :

7 o/o du revenu net, pour les mines de charbon ;

5 o/o du revenu net, pour les autres ;

10 o/o du revenu net, pour toute installation indépendante.

Le rendement de l'impôt se divisait : 70 o/o pour l'Etat, 30 o/o cotisation pour le paiement des charges de la terre. Il est perçu d'après la déclaration contrôlée du contribuable.

Impôt sur les maisons. — Etaient soumises à l'impôt les maisons servant d'habitation ; étaient donc en dehors de cette imposition les fabriques, les ateliers, etc. L'impôt sur les maisons avait deux variantes : a) Impôt d'après le loyer ; b) impôt d'après le nombre des pièces. On prenait comme base de l'impôt le loyer lorsque, dans une commune, la moitié au moins des maisons étaient louées. Pour les communes qui dépassaient 15.000 habitants on prenait le loyer comme base de l'imposition dans tous les cas. Le taux était de 14 o/o dans les centres qui dépassaient 15.000 habitants, 11 o/o dans les communes entre 1.000-15.000 habitants et dans quelques autres communes et circonscriptions administratives spécialement prévues par la

loi, 9 o/o dans les communes qui ne dépassaient pas 1.000 habitants.

L'impôt d'après les pièces était perçu dans tous les autres cas. Voici ci-dessous le tableau qui déterminait l'impôt à payer :

Classe	Nombre des pièces	Le grade de l'impôt		
		1	2	3
		Valeur en couronnes		
I	1	1.50	2	3
II	2	4	6	8
III	3	8	10	12
IV	4-5	16	20	24
V	6-7	30	36	42
VI	8-9	45	54	63
VII	10-11	60	74	88
VIII	12-13	75	96	116
IX	14-15	90	120	150
X	pour les appartements à plus de 16 pièces on payait pour chaque pièce :			
		8	10	12

Pour bien comprendre le tableau il faut ajouter que l'impôt était de trois grades, suivant qu'il s'agissait :

1° De communes dont le tiers des maisons n'était pas loué ;

2° Des villes avec magistrat régulier dont le tiers des maisons n'était pas loué ;

3° Des villes avec magistrat régulier dont le tiers des maisons était loué.

L'impôt sur les bénéfices était perçu sur tout bénéfice qui provenait du commerce, industrie, travail à la main, occupation intellectuelle et de tout gain personnel qui n'était frappé ni par l'impôt sur la terre, ni par l'impôt sur les maisons, ni par celui sur les intérêts. Il y avait quatre classes de contribuables :

I. — Domestiques, ouvriers qui n'avaient pas plus de 80 couronnes par mois, diurnistes, copistes, artisans qui travaillaient sans ouvriers, colporteurs qui avaient

un local stable pour leur commerce. La base de l'impôt était le revenu de l'occupation exercée au cours de l'année qui précédait l'année d'imposition. L'impôt variait d'après la catégorie des contribuables et le groupe des villes ou villages auquel ils appartenaient, le maximum étant de 10 couronnes par an et le minimum de 20 hellers.

II. — Toutes les personnes physiques ou morales qui étaient obligées, en qualité de propriétaires ou usufruitiers dans l'année d'imposition, à payer l'impôt sur la terre, maisons, ou bien sur les rentes et intérêts.

La cote de l'impôt était :

2 couronnes si la base de l'impôt dépassait 10 couronnes et n'atteignait pas 40 couronnes.

4 couronnes si la base de l'impôt dépassait 40 couronnes et n'atteignait pas 100 couronnes.

6 couronnes si la base de l'impôt dépassait 100 couronnes et n'atteignait pas 200 couronnes.

8 couronnes si la base de l'impôt dépassait 200 couronnes.

III. — La troisième classe était la patente. L'impôt était perçu d'après la déclaration du contribuable, avec possibilité de contrôle de la part du fisc.

Payaient l'impôt tous les revenus qui provenaient d'un commerce, industrie, profession libre, sauf les traitements et les revenus frappés par l'impôt sur les bénéfices des sociétés obligées à la publication d'un bilan. La base de l'impôt était le revenu net de l'année qui précédait l'année d'imposition et on l'obtenait en déduisant du revenu brut : *a*) les dépenses pour la conservation des sources du revenu brut ; *b*) l'amortissement des bâtiments, machines, etc. ; *c*) les subventions de l'Etat et les dégâts de l'année précédente ; *d*) les taxes d'assurance.

Le taux de l'impôt était de 10 o/o. On percevait en surplus 35 o/o de l'impôt comme impôt supplémen-

taire, 5 o/o de l'impôt pour les hôpitaux, 1 o/o pour la guerre et 10 o/o pour la Chambre de commerce.

IV. — **Impôt sur les traitements.** — Il était perçu à la source par rétention pour les fonctionnaires de l'Etat et pour ceux des sociétés obligées à la publication du bilan. Le taux marquait une légère progression :

2 couronnes pour un traitement de 200 c. par mois.			
18	—	1.400	—
50	—	3.000	—
160	—	6.000	—
410	—	10.000	—
600	—	12.000	—

Et pour les traitements qui dépassaient 12.000 couronnes un surplus de 20 couronnes pour chaque 200 couronnes. On percevait encore 35 o/o de l'impôt comme impôt supplémentaire et 5 o/o pour les hôpitaux.

L'impôt sur les bénéfices des sociétés obligées à la publication d'un bilan. — Etait payé par toute entreprise industrielle, commerciale, de transport, banque, etc., à deux conditions :

- 1° Etre créée dans le but de réaliser un gain;
- 2° Etre obligée à la publication d'un bilan.

Le taux était de 10 o/o pour les coopératives sur le revenu net déclaré et contrôle si le fisc le trouvait nécessaire. Pour les autres sociétés dont le bénéfice ne dépassait pas 10 o/o du capital le taux était de 12 o/o. Après, il variait comme suit :

12-14 o/o pour les bénéfices de 10-15 o/o du capital			
14-16 o/o	—	15-20 o/o	—
16-18 o/o	—	20-25 o/o	—
18-20 o/o	—	de plus de 25 o/o du capital.	

On percevait encore 30 o/o de l'impôt comme impôt supplémentaire, 5 o/o pour les hôpitaux, 60 o/o pour la guerre.

La loi prévoyait pour l'impôt sur les bénéfices des sociétés comme d'ailleurs pour tous ceux que nous avons étudié jusqu'à présent, des exemptions provisoires et permanentes, que nous nous abstiendrons d'énumérer ici.

L'impôt sur les intérêts et rentes, frappait tout ce qui n'était pas atteint directement ou indirectement par l'impôt sur la terre, sur bâtiments, gain, mines, sociétés. La base de l'imposition était l'intérêt, tantième, dividende touchée par le particulier ou la personne morale, de ces différentes sources : 1° rente viagère, 2° capitaux prêtés avec hypothèque, lettre de crédit, lettre de change ; 3° les droits de pharmacie, moulin, taxes de marché, chasse, pêche, etc. ; 4° revenus provenant de dépôts faits dans les banques.

Le taux de l'impôt était : 2 o/o pour les pensions alimentaires, intérêts des dots perçus par les officiers, tantièmes et redevances provenant de l'exploitation des mines ; 5 o/o pour les rentes reçues par l'époux veuf ou l'épouse veuve de la fortune du décédé ou pour les rentes que les parents se réservent des biens passés à leurs enfants à titre de donation.

L'impôt supplémentaire de 35 o/o de l'impôt, de 5 o/o et de 60 o/o de l'impôt pour les hôpitaux et la guerre venait augmenter le taux légal.

L'impôt était perçu par stoppage à la source. C'étaient ou bien les débiteurs, ou bien les banquiers, sociétés qui servaient des rentes ou intérêts qui opéraient la rétention sur les revenus.

On pourrait parler séparément de l'impôt supplémentaire général sur le revenu, mais nous l'avons relevé à chaque impôt ; pour récapituler nous dirons qu'il était perçu sur les revenus de la terre, des maisons, exploitations des mines, revenus des sociétés qui publient leur bilan, revenus de l'industrie, du commerce, professions libérales, etc., etc. Ce n'était pas

un impôt distinct, on peut plutôt le considérer comme une augmentation des impôts ci-dessus étudiés. Il cessait d'exister au moment où l'impôt sur la base duquel il était calculé venait aussi de disparaître.

L'impôt sur le revenu était un impôt général qui frappait encore une fois, d'un taux progressif, l'ensemble des revenus, par tête de famille. Pour calculer l'ensemble des revenus on faisait des déductions, d'après des règles spéciales pour chaque revenu. Le taux montait en progression comme suit :

Pour un revenu de	800-	900 couronnes	5 couronnes	
—	2.000-	2.200	—	23 —
—	3.000-	3.200	—	44 —
—	6.000-	6.600	—	144 —
—	15.000-	16.000	—	490 —
—	30.000-	32.000	—	1.130 —
—	60.000-	64.000	—	2.720 —
—	100.000-	104.000	—	4.970 —

L'impôt sur la fortune était régi par une loi relativement récente, de 1916. Ce n'était pas un impôt sur le capital proprement dit, le capital servant de base d'évaluation seulement. Différence essentielle, l'impôt sur le capital étant un prélèvement du capital même, tandis que l'impôt sur la fortune par son taux minime, n'atteint qu'une partie du revenu de cette fortune.

L'impôt était perçu sur toute sorte de fortunes, étant ou non productives de revenu, d'après déclaration et constatation directe ; pour les propriétés rurales d'après les évaluations réelles et non pas d'après la valeur cadastrale et pour toute fortune d'après des règles spéciales, établies par la loi.

Le taux de l'impôt était :

Pour	20.000-	21.000	couronnes	10	couronnes
—	30.000-	32.000	—	29	—
—	45.000-	48.000	—	55	—
—	60.000-	64.000	—	88	—
—	96.000-	104.000	—	192	—
—	156.000-	168.000	—	424	—
—	280.000-	300.000	—	900	—
—	380.000-	400.000	—	1.300	—
—	680.000-	720.000	—	2.640	—
—	1.440.000-	1.520.000	—	6.640	—
—	1.920.000-	2.000.000	—	9.440	—

II. — Bukovine

Nous ne nous arrêterons que très peu sur le régime fiscal en Bukovine, l'analogie avec celui qui existait en Transylvanie étant à peu près parfaite. Le système, comme celui de Transylvanie, établissant l'impôt sur le revenu, adoptant parfois la progressivité et surtout frappant tous les revenus sans exception, en les discernant soigneusement, présentait une élasticité remarquable bien que les taux beaucoup trop modérés étaient loin de satisfaire aux exigences multiples de l'Etat après la guerre. Comme nous l'avons dit, la superposition des différents impôts et des taxes supplémentaires pouvaient faire croire que les charges étaient parfois écrasantes; le même revenu payait à la fois l'impôt spécial d'après la catégorie du revenu, l'impôt supplémentaire, l'impôt général sur le revenu et l'impôt sur la fortune. Seulement, le taux très modéré et la progressivité atténuée ne dépassaient jamais 8-10 o/o pour les revenus les plus formidables : l'évaluation cadastrale était trop ancienne pour correspondre à la réalité actuelle, de sorte que, on n'arrivait jamais au maximum de productivité des impôts.

Les impôts directs de Bukovine, semblables à ceux de Transylvanie étaient : 1^o l'impôt sur la terre ; 2^o l'im-

pôt sur les maisons ; 3° l'impôt sur le gain en général ; 4° l'impôt sur les bénéfices des sociétés obligées à la publication d'un bilan ; 5° l'impôt sur les rentes ; 6° l'impôt sur le revenu général ou global ; 7° un impôt sur le salaire qui n'existait pas en Transylvanie ; par contre, l'impôt sur la fortune lui manque.

Avec des variations de taux, la même technique de perception, la même organisation du contrôle fiscal existaient dans les deux provinces.

L'impôt sur les salaires frappait tous les salaires et accessoires au-dessus de 6.400 couronnes.

Le taux suivait l'échelle progressive suivante :

De	6.400-	8 000 couronnes	0,4 o/o
—	8.000-	9.000 —	0,8 o/o
—	9.000-	10.000 —	1,2 o/o
—	10.000-	12.000 —	1,6 o/o
—	12.000-	14.000 —	2 o/o
—	14.000-	16.000 —	3 o/o
—	16.000-	20.000 —	4 o/o
—	20.000-	30.000 —	5 o/o
	du dessus de	30.000 —	6 o/o

III. — Bessarabie

Il y avait d'abord une distinction à faire :

1° Impôts au profit de l'Etat ; 2° impôts au profit des « zemstve » (1) et des « voloste » (2).

Etaient au profit de l'Etat : 1° l'impôt sur la terre ; 2° l'impôt sur les bâtiments ; 3° l'impôt des patentes ;

1. *Zemstve* : Conseil départemental mais qui avait des attributions administratives plus étendues. Elles avaient, par exemple, à leur charge sauf l'entretien des chemins et des écoles, la rémunération des instituteurs, l'entretien des hôpitaux et du service sanitaire dans le département.

2. *Voloste* : celles-ci sont des institutions créées en 1917 par Kerenski, dépendant des « *Zemstve* » et formant le trait d'union entre celles-ci et les communes.

4° l'impôt sur les capitaux mobiliers ; 5° l'impôt sur le revenu global.

L'impôt sur la terre était établi d'une manière générale, sans distinction de culture et de qualité du sol ; il était dérisoire: 26 1/2 *copeïci* : = environ 26 1/2 centimes par *disetina* (environ 1 hectare). L'Etat, ayant, par contre, frappé les « voloste » et les « zemstve » d'impôts extrêmement durs, c'étaient celles-ci qui soumettaient à leur tour les terres à des charges très lourdes.

L'impôt sur les bâtiments était tout aussi peu important pour l'Etat. Le taux était de 8 o/o, perçu sur le revenu net, après une déduction de 20-30 o/o du revenu brut.

L'impôt des patentes fut l'objet des modifications incessantes par des lois d'Empire et dernièrement par une série de décrets-lois de 1918 et 1919. Il satisfaisait par conséquent mieux les exigences modernes en matière fiscale.

Etaient frappés par cet impôt les revenus commerciaux, industriels et les occupations professionnelles.

L'impôt était composé d'un *droit fixe* et d'un *droit complémentaire*.

Le droit fixe était établi pour chaque classe ou catégorie de commerce ou profession. Il était de 1.000 lei au maximum pour les établissements commerciaux et de 4.500 au maximum pour les établissements industriels.

Le droit complémentaire frappait le revenu net qu'on déterminait en multipliant le chiffre d'affaires par des coefficients différents, d'après la localité et le genre de commerce ou d'industrie.

Les sociétés obligées à la publication d'un bilan étaient imposées un peu différemment. Elles payaient outre le droit fixe, un droit proportionnel sur le capital et un impôt progressif complémentaire sur le bénéfice net.

L'impôt sur le capital était de 15 centimes pour chaque fraction de 100 lei du capital fondamental, représenté par le chiffre nominal du bilan de l'année qui précédait l'année d'imposition.

Le taux de l'impôt progressif augmentait avec le rapport entre le bénéfice net et le capital et ne dépassait jamais 20 o/o. La loi prévoyait toutes les déductions à faire pour arriver au bénéfice net imposable. L'impôt était établi sur base de déclaration faite à l'administration respective, qui avait le droit de demander la communication des registres et vérifier la déclaration.

L'impôt sur les capitaux mobiliers. — Il y a trois sortes d'impôts qu'il faut distinguer sous cette dénomination :

1° L'impôt sur les revenus des capitaux mobiliers ;
2° L'impôt sur les capitaux comptes-courants spéciaux ;

3° L'impôt sur les capitaux mobiliers garantis par des hypothèques.

I. — *L'impôt sur les revenus des capitaux mobiliers* était créé par la loi d'Empire du 8 juin 1906. Tous les revenus des effets de l'Etat ou des particuliers, des comptes courants dans les banques, des actions et obligations des sociétés, des capitaux empruntés sous toutes les formes, étaient frappés d'un taux de 5 o/o. L'impôt était perçu par voie de rétention, tant pour le paiement des coupons des titres de l'Etat, que pour les effets des entreprises particulières qui devaient verser le montant de l'impôt à l'Etat.

II. — *L'impôt sur les comptes courants spéciaux*, ouverts sur gages d'effets, était calculé et perçu en considération de temps et du montant des emprunts du compte courant spécial et fixé à 0,216 o/o par an et à 0,396 o/o d'après la loi de 9 janvier 1915. L'acquittement de l'impôt se faisait par les institutions de crédit qui, en cas de non paiement ou de calcul inexact,

payaient un supplément de retard de 1 0/0 par mois, sur la somme dissimulée.

III. — *L'impôt sur les capitaux mobiliers garantis par des hypothèques* frappe ces capitaux à un taux de 0, 30 0/0 par semestre (loi du 9 janvier 1915). L'impôt était à la charge du propriétaire de l'immeuble grevé de dette, qui était responsable devant le fisc de toute inexactitude ou retard. Il était établi par le fisc d'après la communication des registres d'hypothèque et en cas de contestation il y avait voie d'appel au Ministère des Finances et de recours devant la Cour de Cassation.

Il y avait enfin *l'impôt progressif sur le revenu* créé par la loi d'Empire du 6 avril 1916 et modifié très peu par le décret loi n° 2819 du 10 juillet 1919.

Il avait tous les caractères de l'impôt général sur le revenu tel qu'il existe dans toutes les législations fiscales des pays civilisés. Toutes les personnes physiques et morales, à part quelques exceptions, étaient imposées. L'impôt était établi par chef de famille et frappait tous les revenus, de toute sorte : revenus mobiliers, revenus des terres, immeubles, revenus commerciaux, industriels, professions libérales, rémunérations des services, etc., etc. Le revenu imposable, était celui de l'année qui précédait l'année d'imposition. Il était obtenu en déduisant, d'abord, à chaque revenu séparément, les dépenses faites pour la conservation des sources du revenu, dépenses d'administration, salaires, rémunérations, loyers et fermages, les dépenses d'assurance. Puis on déduisait encore du revenu global les intérêts des dettes, les impôts directs, les primes d'assurance bénévole pour les biens et pour la vie.

L'impôt commençait à 6 roubles pour un revenu de 850-900 roubles et augmentait dans une faible progression jusqu'à 48.000 roubles pour un revenu de 400.000 roubles. Au delà de ce revenu on payait 1.250 roubles pour chaque fraction de 10.000 roubles.

Il y avait aussi des dégrèvements pour charges de famille ainsi que pour des maladies et malheurs qui pouvaient arriver.

Pour la perception de l'impôt, des commissions communales et d'appel recevaient les déclarations des contribuables ; ces déclarations devaient contenir tous les détails sur la personne et sur les divers revenus de chacun. Les commissions vérifiaient la déclaration et demandaient de nouveaux renseignements en cas d'omission ou d'inexactitude.

En cas d'omission ou inexactitude volontaire de la part du contribuable, celui-ci était susceptible d'une amende égale à maximum dix fois l'impôt dissimulé.

A part les impôts payés à l'Etat il y avait en Bessarabie, d'après les lois d'Empire, des impôts établis en faveur des « zemstve » et des « voloste ».

Les impôts des « zemstve » et des « voloste » n'étaient pas fixés annuellement par la loi, mais établis suivant les nécessités budgétaires de ces institutions. Ainsi, l'impôt pour une « zemstve » dans l'année de 1920 était quinze fois plus gros si on le compare à celui de 1916.

Le budget de toutes les « zemstve » pour l'année 1920-1921 a été de 70.086.000 lei et les impôts à leur profit étaient au nombre de deux ;

1° l'impôt sur la terre, de 9-24 lei par disetina en 1920, pour les « zemstve » et de 7-12 lei par disetina pour les « voloste », c'est-à-dire cent trente fois plus important que celui que percevait l'Etat ;

2° l'impôt sur les bâtiments qui était calculé d'après la valeur ou le revenu de l'immeuble, revenu ou valeur déterminée par les assemblées générales des « zemstve » et dont le taux variait de 4,35 o/o en 1914 à 41,35 o/o en 1920 ; seulement, comme le revenu était établi d'après des anciens rôles des zemstve, qui ne

correspondaient plus à la réalité, en fait l'impôt ne dépassait jamais le quart du revenu actuel.

Il y avait encore un autre impôt sur les établissements industriels, basé sur le revenu présumé et qui constituait avec l'impôt sur les bâtiments un impôt *unique, impôt de répartition*, parce qu'il était réparti par les *zemstve* entre les contribuables.

IV. — L'ancien royaume

L'évolution fiscale dans l'ancien royaume se caractérise par le retard qu'elle a mis à frapper le revenu, de choisir le revenu comme base d'imposition et par la prépondérance des impôts indirects sur les impôts directs.

Nous n'insisterons que très peu sur la législation du XIX^e siècle, qui sert de base au régime fiscal existant jusqu'à la récente réforme.

Le « Règlement organique », ensemble de règles d'organisation sociale, administrative et judiciaire, en vigueur dans les deux principautés roumaines : Moldavie et Valachie, vers le milieu du XIX^e siècle, pendant l'occupation russe, avait supprimé les anciens impôts. D'une structure très primitive, ces impôts frappaient les animaux : *oeritul*, *aricatul*, etc., c'est-à-dire les moutons, les vaches, etc., et les biens, au moment de notre histoire où l'agriculture venait remplacer l'industrie pastorale, comme par exemple *la dime* (*dijma*), contribution en nature, la dixième de la production totale. Ils étaient très injustes, bien qu'il y ait eu une proportionnalité théorique, en ce sens que celui qui avait plus de bétail ou de blé payait plus que les autres. Les abus scandaleux, les exemptions sans nombre provoquaient des plaintes de partout et donnaient le spectacle le plus déplorable de l'oppression de la classe pauvre par les riches.

Le règlement organique remplace toutes ces contributions par deux impôts : *la capitation* (birul) et *la patente*.

1° La capitation était un impôt personnel et comprenait quatre classes :

a) tous les habitants des villes et villages qui travaillaient la terre, faisaient de l'industrie et du commerce, mais ne payaient pas la patente. L'impôt était pour ceux-ci de 30 lei vechi : 11,11 lei par an ;

b) les tziganes de l'Etat qui payaient aussi 30 lei vechi : 11,11 lei ;

c) les tziganes *aurari* (qui travaillaient l'or) ; l'impôt était de 50 lei vechi : 18,51 lei noi ;

d) les *mazilii* (1) qui payaient 45 lei vechi : 16,66 lei.

La patente répartissait les contribuables (commerçants, artisans) en trois classes :

I. — les commerçants qui faisaient du commerce en gros et en détail et même en dehors de frontières et qui payaient 240 lei vechi : 88,88 lei ;

II. — les commerçants qui faisaient du commerce en gros et en détail, mais seulement à l'intérieur du pays ; l'impôt était pour ceux-ci de 120 lei vechi : 44,44 lei ;

III. — les commerçants qui faisaient du commerce en détail seulement et qui payaient 60 lei vechi : 22,22 lei.

Ce que nous venons de voir était pour la Valachie. En Moldavie, le Règlement organique avait établi les mêmes impôts, avec cette différence que les « mazilii » payaient 30 lei vechi au lieu de 45 et qu'il n'y avait pas deux classes de tziganes, les deux catégories étant identiquement imposées à l'impôt personnel (birul).

Les artisans formaient aussi trois classes, d'après le taux de la patente : ceux qui payaient 120 lei vechi : 44,44 lei, ceux qui payaient 80 lei vechi : 29,62 lei et enfin ceux qui payaient 50 lei vechi : 18,50 lei.

1. Mazilii : boyard destitué de ses fonctions et soumis à l'impôt.

Tout ce système fiscal est complètement réformé vers la fin du xix^e siècle et les nouveaux impôts existant dans l'ancien royaume à la veille de la présente réforme étaient : l'impôt personnel, l'impôt foncier, la patente, l'impôt sur les salaires, l'impôt sur les revenus des capitaux mobiliers, la taxe sur l'hectare, la taxe sur la phylloxéra et l'impôt sur les mines.

L'impôt personnel. — La capitation (birul) est passée dans la nouvelle législation sous le nom de contribution personnelle et à la fin sous le nom *d'impôt des voies de communications*. Impôt injuste parce qu'il manquait complètement de toute proportionnalité et que la classe riche était exempte, son taux a varié en diminuant successivement de 18 lei en 1877 à 12 lei en 1882.

En commençant de 1877 et jusqu'à 1901, tous les efforts faits par les divers ministères pour le rendre plus proportionnel et par conséquent plus équitable, ont échoué (1). La loi de M. Fake Jonesco, de 1908, vient enfin mettre fin, pour peu de temps malheureusement, à cette anomalie. L'impôt, appelé cette fois-ci *impôt personnel*, était légèrement progressif et se composait d'un droit fixe et d'un droit proportionnel. Le droit fixe était de 4 lei par an ; le droit proportionnel variait entre 2 et 3 1/2 o/o, suivant la valeur locative. Les valeurs locatives jusqu'à 350 lei et 450 lei à Bucarest étaient exemptes. On déduisait des valeurs locatives de 1.000 lei les 350 lei, dans le calcul de l'impôt proportionnel. Étaient exempts d'impôt les vieillards, le clergé, les militaires de grades inférieurs, les vétérans de la guerre pour l'indépendance et encore quelques autres.

En 1908, le droit proportionnel est supprimé par le ministre des Finances de cette époque, Costinesco, comme étant improductif et injuste (la valeur locative

1. Projets de lois de M. C. Gradisteano, 1877, de Menalas Ghermani, de P. Carp, 1901, de T. Jonesco et de E. Costinesco.

n'étant pas un critérium exact pour établir les facultés des contribuables); il ne restait que le droit fixe de 4 lei.

La nouvelle législation fiscale introduira, comme nous allons voir, un impôt minima de 10 lei, qui ne peut pas être considéré comme un impôt personnel, mais « comme l'expression de l'obligation la plus réduite qu'un contribuable dans un état moderne doit remplir en vertu du sentiment de solidarité sociale et de dignité civique » (1).

L'impôt foncier. — Il date dans notre législation depuis 1859; il était de 4 o/o et de 6 o/o en 1871 et frappait les revenus de la propriété rurale et urbaine. La loi de 1885 fixait le taux comme suit :

6 o/o pour les bâtiments;

5 o/o pour les propriétés rurales;

12 o/o pour les propriétés des *obste* (2).

Après avoir subi des augmentations et des diminutions successives, le décret-loi n° 1901 de 1920 fixait le taux de l'impôt de la manière suivante :

I. — Pour les bâtiments imposés avant 1915 :

a) 11,37 o/o pour les bâtiments dont l'impôt ne dépassait pas 100 lei par an.

b) 13 o/o pour les bâtiments dont l'impôt ne dépassait pas 100 lei par an.

II. — Pour les bâtiments imposés après 1915 :

a) 8,94 o/o pour ceux dont l'impôt ne dépassait pas 100 lei;

b) 9,75 o/o pour ceux dont l'impôt dépassait 100 lei.

Les propriétés rurales jusqu'à 10 hectares payaient 7,87 o/o; celles qui dépassaient 10 hectares 9,62 o/o.

1. M. Titulesco, Exposé des motifs.

2. *Obsthii* : des associations rurales ou sociétés coopératives pour procurer de la terre en toute propriété (associations d'achat), ou pour jouissance temporaire, généralement cinq ans (associations d'affermage).

Pour les propriétés données à ferme le taux était de 13 o/o et les « obsti » payaient 22,75 o/o.

Les propriétés imposées après 1915 payaient respectivement 6,19 o/o, 7,61 o/o, 8,94 o/o et 17,87 o/o.

Le revenu des propriétés bâties et non bâties était déterminé d'après la valeur locative. Les différences de taux d'avant et d'après 1915 s'expliquent et se justifient par la nécessité d'encourager l'industrie des bâtiments et la culture du sol.

L'impôt des patentes a été créé par le *Règlement organique* et on le retrouve en 1860 apportant un revenu de 568.000 lei pour la Valachie et de 991.000 lei en Moldavie. La loi de 1863, modifiée par la loi de 1877, a unifié la législation existante et l'impôt des patentes se trouvait, d'après ces lois, à la veille de la réforme actuelle, organisé comme suit :

Toutes les catégories de commerce et de professions étaient partagées en trois tableaux : tableau A contenant huit classes de patentes fixes, tableau B pour les industries à tarif exceptionnel et le tableau C basé sur les moyens de production.

Les patentes fixes des banquiers étaient différentes selon qu'on faisait des opérations à l'étranger ou dans le pays, les premières étant frappées plus lourdement que les secondes.

Les comptoirs d'escompte étaient divisés en trois catégories, suivant la population des centres où ils faisaient leurs opérations et la patente variait pour ceux-ci d'une catégorie à l'autre.

Pour augmenter les ressources de l'Etat la loi de 1887 introduit un droit proportionnel sur la valeur locative de :

2 o/o pour les établissements industriels, fabriques et usines ;

5 o/o pour les magasins et ateliers en général ;

10 o/o pour les banques à capitaux étrangers ;

En 1899, la patente proportionnelle des banques est

remplacée par un droit accessoire de 2.000-25.000 lei, et celles des comptoirs d'escompte par un droit de 1.000-4.000 lei ou par un impôt de 5 o/o sur le bilan, d'après le choix du contribuable.

Les sociétés anonymes par actions sont imposées de droit, d'après cette loi, de 5 o/o sur le revenu net du bilan.

En 1820, un décret-loi augmente les patentes de la manière suivante :

1° les patentes fixes au quadruple pour les tableaux A et B si elles dépassent 100 lei et au triple si elles sont au-dessous de 100 ;

2° la patente du tableau C qui était de 10 o/o devient de 20 o/o, celle qui était de 4 o/o de 16 o/o et celle qui était de 1 o/o de 4 o/o ;

3° le droit proportionnel devient de 4, de 10 et de 20 o/o.

L'impôt des salaires a été introduit en 1878, après la guerre pour l'indépendance, à un taux de 5 o/o et frappait les rétributions des fonctionnaires publics et particuliers, ainsi que les pensions. La loi de 1907, le 13 janvier, a réorganisé l'impôt des salaires. D'après cette loi l'impôt se présentait à la veille de la récente réforme comme suit :

Etaient frappés par l'impôt et seulement à partir de 200 lei de revenu brut par mois, à un taux de 3 o/o :

1° les fonctionnaires de l'Etat, membres du clergé et fonctionnaires des établissements publics de toute sorte ;

2° tous les pensionnaires ;

3° tous les fonctionnaires des établissements et entreprises particulières, excepté les ouvriers de ces établissements et entreprises ;

4° les huissiers et les percepteurs.

La taxe était perçue sur le revenu net, après déduction des rétentions faites par la Caisse des Pensions.

Pour les fonctionnaires publics l'impôt était perçu

par le stoppage à la source, pour les autres par voie d'imposition.

L'impôt sur les revenus des capitaux mobiliers a été introduit en 1906, par une loi dont l'auteur était M. Take Jonesco.

Tous les revenus des capitaux mobiliers, payés par les institutions publiques et sociétés, pour des actions, obligations et toute sorte de titres qu'elles émettaient, ainsi que les intérêts des créances hypothécaires et les rentes étaient frappés d'un impôt de 5 o/o, devenu de 10 o/o après le décret de 1920.

Le revenu imposé était le revenu net, c'est-à-dire celui qui est distribué aux actionnaires, déduction faite des fonds d'amortissement et des fonds de réserve ; les réserves une fois distribuées aux actionnaires étaient aussi frappées par l'impôt.

Etaient exemptes de l'impôt par une loi spéciale la rente de l'Etat et tous les effets de l'Etat ou des institutions publiques.

La taxe sur l'hectare introduite par la loi des impôts sur les boissons spiritueuses en 1882, frappait chaque hectare de vigne ou de pruniers, destiné à la fabrication de l'eau-de-vie. Elle était de 20 lei par hectare de pruniers en 1902 et de 6 lei par hectare de vigne. Les propriétaires qui faisaient la déclaration de ne pas vouloir transformer leurs produits en eau de-vie étaient exempts de cet impôt.

La loi de 1920 introduit une taxe spéciale sur l'eau-de-vie produite, parce que les vignes étaient exemptes de l'impôt foncier par une loi de 1905, en vue de la création d'une taxe sur le décalitre de vin, taxe qui était abrogée plus tard, les vignes ont été complètement exemptes de l'impôt foncier. Un décret loi de 1920 avait augmenté la taxe sur l'hectare, elle était à la fin de 40 lei.

La taxe sur le phylloxéra était un prélèvement

de 2 lei par hectare de vigne, pour la constitution d'un fonds nécessaire à combattre le phylloxéra.

L'impôt sur les mines, créé par la loi du 21 août 1895, était composé d'un droit fixe et d'un droit proportionnel.

La taxe fixe était de 50 centimes par hectare, la taxe proportionnelle de 2 o/o du produit net pour les exploitations des mines et de 1 o/o du produit net pour les exploitations des carrières et eaux minérales.

La loi du 19 mars 1900 modifie cette disposition en instituant *une taxe de 1 o/o du produit brut*, tant pour les mines que pour les carrières minérales.

Les sociétés anonymes minières payaient en plus de de 1 o/o du produit brut, 5 o/o du bénéfice net dans le cas où le revenu net dépassait la somme que les sociétés payaient comme taxe de 1 o/o et seulement pour ce qui dépassait cette somme.

Telles étaient, dans un résumé très bref, les anciennes contributions directes dans l'ancien royaume. Leur rendement en 1919-1920 montait à 13.512.145 pour l'impôt foncier, à 7.869.253 pour la patente, à 2.772.592 pour l'impôt personnel, à 10.012.341 pour les salaires, à 2.079.187 pour le capital mobilier et à 317.536 pour la taxe sur l'hectolitre.

Le système, archaïque et rudimentaire, était gardé par la classe possédante et gouvernante pour la simple raison qu'il servait mieux son intérêt et satisfaisait leurs tendances spoliatrices, alors que le souffle vrai et sain de la démocratie, dans tous les pays civilisés, provoquait sans cesse des réformes basées sur l'idée de justice, sur le respect de l'effort humain qui veut que chacun soit appelé à faire des sacrifices proportionnés à sa capacité économique, pour le bien-être général.

D'après les lois en vigueur dans l'ancien royaume, le fonctionnaire le plus modeste payait 3 o/o de son traitement, tandis que l'archi-millionnaire qui possédait

des actions, qui tirait des revenus de centaines de milles de lei, sous toutes les formes, ne payait rien à l'Etat.

Un propriétaire de terre qui n'avait aucune dette payait à l'Etat le même impôt que celui qui, chargé de dettes, ne touchait rien de ses revenus.

Le pauvre qui achète les objets nécessaires à son alimentation payait exactement les mêmes impôts de consommation que le riche et aucun sacrifice supplémentaire n'était demandé à ce dernier pour essayer de corriger cette injustice.

Si maintenant on regarde à la diversité des systèmes fiscaux existant sur un même territoire, la nouvelle réforme qui vient d'être accomplie s'imposait d'autant plus, d'abord :

1° *Comme une nécessité nationale*, parce que depuis la guerre nous vivons sous quatre régimes différents, qui non seulement empêchaient la réalisation de l'unité morale du pays, mais donnaient occasion à une concurrence illoyale et immorale entre les fils d'une même Patrie. La Transylvanie payait quatre fois plus d'impôts que le royaume ;

2° *Comme une nécessité sociale*, parce que l'esprit démocratique exige qu'on introduise à côté de l'impôt personnel un impôt complémentaire, progressif, qui puisse obvier à une grande iniquité sociale.

CHAPITRE II

La situation financière de la Roumanie et le budget en 1921-1922

Nous avons vu quel était l'ancien régime fiscal en Roumanie, combien il était loin de satisfaire l'idée de justice sur laquelle reposent toutes les législations fiscales modernes et dans quelle mesure il était la cause qui devait provoquer la réformation de nos contributions directes.

Nous disions que la réforme fiscale se proposait aussi un autre but : celui de subvenir aux nouveaux besoins financiers du pays douloureusement éprouvé par la guerre. •

Pour nous rendre compte de toute son importance, nous croyons utile de faire un exposé très court de la situation financière en Roumanie dans les derniers temps et de son budget, pour l'exercice de l'année 1921-1922, le seul qui depuis 1916 constitue un budget sérieux, avec contrôle efficace et rigoureux des dépenses. En effet, jusqu'en 1921, on n'a fait que de prolonger le budget de 1916-1917 qui ne pouvait suffire aux frais actuels et l'on a été obligé de recourir aux crédits supplémentaires, souvent plus grands que le budget même.

On verra quelle place occupent dans le nouveau

budget de 1921-1922 les revenus de l'Etat fournis par les impôts directs, toute la modération mise par le Ministre des Finances dans les prévisions du rendement de ces impôts et dans quelle mesure ils viennent en aide aux charges écrasantes de l'Etat. Le premier et le deuxième chapitre de cet ouvrage serviront donc à justifier la louable initiative du ministre des Finances.

Le budget de l'année 1921-1922 constitue un chapitre préliminaire d'un programme, d'une étude détaillée des moyens qui devront être employés pour atteindre le but, c'est-à-dire le redressement de nos finances et notre expansion économique.

Pour établir le bilan général de la Roumanie, nous aurons besoins de deux éléments : 1^{er} la connaissance précise de toutes les charges existant jusqu'en ce moment : 2^e la connaissance des dépenses réelles effectuées au cours d'une année de paix, dans la Grande Roumanie et dans la situation complexe d'aujourd'hui.

Nous aurons donc à examiner les charges de la Roumanie à la date du 31 mars 1921 et les dépenses faites à l'intérieur de l'année 1920-1921, dépenses qui étant dictées par les nécessités journalières et non pas par une politique financière préconçue, nous donnent le chiffre réel de la dépense publique ordinaire.

Les charges publiques de la Roumanie à la date de 31 mars 1921 sont composées de la dette publique reconnue à cette date et de ces obligations non encore liquidées, mais qui ont pris naissance.

Notre dette publique était, le 1^{er} avril 1914, de 1.731.008.329 lei 75.

En voici le détail :

Dette intérieure consolidée. lei	133.862.452 05
— intérieure flottante. lei	45.000.000 »
— extérieure consolidée. lei	1.552.145.877 70
— extérieure flottante. lei	» »
Total. lei	<u>1.731.008.327 75</u>

Le 1^{er} avril 1921, la dette publique est de :

Dette intérieure consolidée.	lei	3.733.862.452 05
— intérieure flottante.	lei	12.150.000.000 »
— extérieure consolidée.	lei	1.552.145.877 70
— extérieure flottante.	lei	2.872.284.918 83
Total.	lei	<u>20.311.293.311 58</u>
Si on ajoute à cela le chiffre de.	lei	4.000.000.000 »
la dette de la monarchie austro-hongroise qui nous revient en qualité d'état successeur ;		
les bons de requisition non payés.		1.000.000.000
et la somme de.		2.000.000.000 »
reste non ordonnancée des crédits définitifs accordés pour l'exercice de l'année 1920-1921, on arrive à un total approximatif de.	lei	<u>27.311.293.311 58</u>

Notre dette publique a donc augmenté dans un intervalle de sept ans quinze fois.

Avant la guerre, elle était de.	lei	1.731.008.329 75
Pendant la neutralité, elle s'est accrue de.	lei	1.112.652.500 »
Pendant la guerre, elle s'est accrue de. lei		1.602.200.000 »
Après la guerre, elle s'est accrue de. . lei		<u>16.160.432.481 83</u>
Total.	lei	<u>20.606.293.311 58</u>
et si on déduit les bons de Trésor acquittés.		295.000.000 »
il reste.	lei	<u>20.311.293.311 58</u>

Les caractères de cette dette sont au nombre de trois :

1^o notre dette extérieure est très réduite par rapport à la dette intérieure ; elle représente à peine la cinquième partie de la dette tout entière ;

2^o la dette publique s'est augmentée surtout pendant la période qui suivit la guerre ; l'explication de ce fait est que, sauf les frais pour la liquidation de la guerre on a dû, après l'armistice, faire face à toutes ses conséquences économiques : désorganisation de l'industrie, ravitaillement de la population appauvrie ; il en est sorti une élévation des prix et la nécessité des émissions nouvelles ;

3° Prépondérance de la dette non consolidée sur la dette consolidée. Le fait n'est pas spécialement inquiétant, parce que, en ce qui concerne la dette intérieure, le principal créancier est la Banque nationale de Roumanie, envers laquelle la dette de l'Etat roumain est de 11.800.000.000 lei à la date du 1^{er} mars 1921 ; une grande partie de cette dette, 7.500.000.000 lei, a été produite par l'unification monétaire.

La dette extérieure à la date de 1^{er} mars 1921 est de 2.875.284.981,83 mais en déduisant les bons émis en représentation des emprunts 764.852.500, répartis comme suit :

En 1914, emprunt à la banque d'Angleterre bons de Trésor pour 5 millions de livres.....	126.000.000 lei
En 1914, emprunt à la banque d'Italie pour 10.012.500 de livres italiennes.....	10.012.500 lei
En 1915 emprunt à la banque d'Angleterre bons de Trésor pour 7 millions de livres...	176.540.000 lei
En 1916 emprunt à la banque d'Angleterre bons de Trésor pour 10 millions de livres..	252.200.000 lei
En 1920, gouvernement français traites 200 millions de francs.....	200.000.000 lei
Total lei.....	<u>764.852.500 lei</u>

reste un total de 2.110.432.481,83 lei.

Maintenant, si on déduit encore 582.535.358 lei 48, la dette publique envers la France pour l'armement, les bons de Trésor existant entre les mains des étrangers particuliers sont de 1.527.897.123,35 lei, chiffre peu important en apparence, mais très gros en réalité, si on doit compter le cours du change, ce qui nous oblige à multiplier avec 6. Tous les calculs ci-dessus sont faits en considérant le lei au pair de toutes les monnaies étrangères.

Ce qui est surtout gênant c'est la dette flottante extérieure et il faut reconnaître que ce fut la faute de nos gouvernants à l'époque où ces emprunts ont été con-

tractés de ne pas avoir mis comme condition de notre participation à la guerre l'ouverture de crédits à long terme ; on nous les aurait peut-être accordé.

L'augmentation de notre dette après la guerre, si elle s'explique dans un sens, il n'est pas moins vrai qu'il y a des reproches à faire aux gouvernements de ne pas avoir procédé plutôt à l'unification monétaire, ce qui aurait empêché un accroissement trop exagéré de la circulation fiduciaire et d'avoir mis autant de retard à introduire un budget sérieux qui aurait certainement empêché des dépenses inutiles.

*
* * *

Le chiffre de 27 milliards de dettes est certainement de nature à rendre difficile la réfection, mais il faut compter sur les créances incontestées de la Roumanie envers les divers belligérants qui sont autant de déductions à nos obligations.

1. Créance envers la Russie pour des fournitures faites pendant la guerre et pour d'autres, reconnue par elle en décembre 1916 et en août 1917 (le Trésor de Moscou, le dépôt de la Caisse des dépôts, les dépôts particuliers, matériaux d'aviation, marine, etc.), dont le montant est de 15 milliards 200 millions lei.

2. Créance envers l'ancienne monarchie austro-hongroise, ainsi que de la banque d'Autriche, pour les 8 milliards et demi de couronnes qui ont été remplacées en Roumanie par une émission de la banque nationale de 5 milliards lei. Nous avons donc droit à une couverture or ou, dans le cas le plus défavorable, à 5 milliards lei.

3. Créance contre l'Allemagne.— Les demandes faites par la Roumanie à la conférence de Spa, devant la commission des réparations, montent à 30 milliards lei or. Même si on admettait que l'Allemagne ne payera

que 100 milliards or et que la Roumanie n'aura que la cote ridicule de 10/10 qui lui a été offerte à Spa, et que nous avons refusée gardant ainsi nos droits intacts, tels qu'ils ont été reconnus par la commission des réparations, le 10 septembre 1920, la créance de 1 milliard marks or représente le chiffre de 20 milliards lei papier.

A part cela la Reichsbank doit à la banque nationale roumaine 80 millions lei or et 312 millions marks qui ne sont pas une créance de l'Etat roumain, mais qui constituent une garantie en plus du billet de banque et qui se traduit par conséquent dans une amélioration du change roumain.

En plus l'Allemagne est obligée à nous rendre les 2.169.080.000 lei contre lesquels l'Etat roumain retirera les billets émis pendant l'occupation allemande par la banque générale.

4. La créance contre l'Etat anglais, comme débiteur principal, au nom de l'Entente, pour la destruction des stocks et produits pétrolifères et de toutes les installations des chantiers et raffineries. Le droit d'être dédommagé pour ces pertes nous a été reconnu par la convention du 11 août 1920, que nous avons conclue avec le Ministère des Finances de l'Angleterre. Une commission mixte pour constater les dégâts causés à l'industrie pétrolifère n'a pas encore déposé son rapport.

Si on transforme ces chiffres ainsi établis d'après le cours du change, le lei étant coté à 0 fr. 195 et le dollar égal à 14 francs, notre dette extérieure, représentant 2 milliards et 800 millions lei or, reviendra en lei papier à 25 milliards et si on ajoute la dette intérieure de 15 milliards, le total de *notre dette le 1^{er} mars 1921 est de 40 milliards lei papier.*

Ce n'est pas une dette exagérée par comparaison aux autres belligérants et par rapport à notre richesse nationale.

En effet, notre dette exprimée en or est de 3 milliards lei et si on ajoute les dettes qu'on devra contracter pour l'expropriation, réfection, etc. et qui doit être calculée aussi en or, elle est de 4 milliards lei or. Notre richesse nationale est évaluée à 50 milliards ; la dette représente donc la douzième partie de notre richesse. Calculée en lei papier elle monte à 60 millions et le rapport reste le même.

« Il faut réfléchir et savoir faire des sacrifices immédiats pour payer notre dette au moment où le cours du change deviendra plus favorable pour nous, autrement nous risquons de payer en or aux créanciers qui nous ont prêté du papier. Il n'y a pas de problème plus délicat que celui de réconcilier la nécessité d'améliorer le change avec la nécessité d'opposer un obstacle à l'augmentation de notre dette publique actuelle. D'après moi, si on veut éviter la conversion du billet en or sur la base de sa valeur future par rapport à l'or, il faut vite payer la dette publique, tant que le cours du lei est bas et pour cela l'Etat doit avoir le contrôle de tous les facteurs qui permettent d'atteindre ce but (1). »

* * *

Quelles sont les dépenses faites au cours de l'année 1920-1921 ? Le tableau suivant nous donne le chiffre effectif établi non pas d'après les prévisions budgétaires faites en août 1920, qui ne correspondent pas à la réalité, mais d'après une statistique de chaque département, de crédits budgétaires, supplémentaires et extra-ordinaires, les deux derniers n'ayant pas de couverture.

Crédits budgétaires.....	6.143.525.958,51
Crédits supplémentaires.....	34.583.500 »
Crédits extraordinaires.....	502.109.384,29
Total lei.	6.680.215.842,80
On déduit les crédits annulés.....	38.909.710,17
Crédits définitifs.....	6.641.306.132,63
Auxquels on ajoute les crédits de guerre, accordés par le décret-loi n° 998 du 8 mars 1920.....	800.000.000 »
Et n° 3651 de 30 août 1920.....	400.000.000 »
Total lei.	7.841.306.132,63
Et en plus les crédits extraordinaires sans couverture, ouverts en 1920-1921 jusqu'au 31 janvier 1921.....	530.260.000 »
Total lei.	8.371.566.132,63

Le budget ordinaire pour l'exercice 1920-1921 étant de 6.145.000.000 lei, ne relève que les deux tiers des dépenses de l'Etat. D'autre part les recettes pour l'année financière 1920-1921 ne dépassent pas 4 milliards lei.

Il résulte que les charges de l'année 1921-1922 provenant des créances afférentes à l'exercice de l'année passée et non payées sont énormes. La loi budgétaire prévoit leur réduction dans les limites possibles du Trésor.

Pour avoir la situation exacte de l'année budgétaire 1920-1921 il faut considérer aussi les résultats de l'unification monétaire qui a eu lieu à cette époque. On sait, en effet, qu'à l'occasion de la réalisation de notre unité nationale il y avait dans la circulation monétaire du pays trois sortes de monnaies : les billets de la banque nationale de Roumanie, les couronnes autrichiennes en Transylvanie et Bukovine, et les roubles en Bessarabie et une quatrième encore, les billets émis par la banque générale de Bukarest sous l'occupation allemande et par ordre de l'occupant. Il fallait procéder à leur unification, c'est à la banque nationale que le gouvernement s'est adressé pour effectuer cette opération.

C'est à la banque nationale que le gouvernement s'est adressé pour effectuer cette opération.

La banque devait remplacer les couronnes, roubles et billets de la banque générale par des billets de la banque nationale, à un cours fixé par le gouvernement. Le résultat de cette opération est le suivant :

Les différentes monnaies	Payé (lei)	A payer (lei)	Total (lei)
—	—	—	—
Couronnes. . .	2.243.544.250	1.455.387.698	4.298.931.948
Roubles. . .	479.912.918	674.669.328	1.254.582.246
Billets de la banque générale. . .	748.385.000	1.420.695.000	2.169.080.000
	4.171.842.168	3.550.752.026	7.722.594.194

Billets de la banque nationale en circulation le 5 février 1921 : lei 9.584.054.610.

La disproportion entre les dépenses et les revenus est assez grave. Il faut à tout prix procéder à la réduction des dépenses, à la création d'un état de prévoyance pour plusieurs années et se résigner à toutes les charges et à tous les efforts fiscaux exigés par les nécessités du moment.

Le ministre des Finances, dans son exposé des motifs au budget de l'année 1921-1922 nous parle des principes qui l'ont conduit à sa composition :

1° réduire les dépenses publiques dans la plus grande mesure jusqu'à la limite d'où commence la désorganisation des services, d'après les données d'aujourd'hui ;

2° augmenter les ressources de l'Etat par la création de nouveaux impôts, tout en évitant de porter atteinte à la production ;

3° faire face à nos dettes antérieures et accomplir, serait-ce avec les plus grands sacrifices, les devoirs futurs qui nous attendent.

*
* * *

Voici maintenant le budget de l'année 1921-1922.

BUDGET ORDINAIRE

CHAPITRE PREMIER

Dépenses	lei 4.981.250.893,85
Revenus	5.220.000.000 »
Fonds pour ouverture de crédits.	38.749.106,15

CHAPITRE II

Ministère des Communications

Dépenses	lei 2.142.149.063 »
Revenus.	2.292.233.000 »
Plus	<u>150.083.937 »</u>

BUDGET EXTRAORDINAIRE (1)

Dépenses	Liquidation.	1.400.000.000 lei
	Réfection.	1.100.100.000 —
Revenus		2.500.000.000 —

1. A titre de renseignement nous indiquerons ici quelles sont les ressources qui alimentent le budget extraordinaire et à quoi sont destinées ces ressources.

Revenus

CHAPITRE PREMIER. — LIQUIDATION

1° Disponibilités actuelles de l'Etat roumain en devises étrangères : 96 millions de francs, de l'emprunt contracté en décembre 1920 ; devises dollars à la Bank of Romania : 105.000 livres à la Banca Schroeder, London, etc., etc. ;

2° Encaissement à faire ultérieurement, comme par exemple du gouvernement français pour la vente des céréales, etc. ;

3° Créances contre les puissances ex-ennemies (ex. : 14.000.000 couronnes or = 217.000.000 lei, ordonnées par la commission des réparations à être payées du stock métallique de la banque d'Autriche-Hongrie ;

4° Les sommes déjà dépensées, afférentes à l'article 4 du budget extraordinaire de dépenses 1921-1922 ;

5° Les annuités payées par les paysans, devenus propriétaires ;

6° L'impôt exceptionnel et progressif sur la fortune.

Total : 1.400.000.000 lei

Le budget ordinaire se présente aux revenus avec 5.220.000.000 lei. En voici le détail :

Impôts directs	625.000.000 lei
— indirects	2.114.000.000 —
Droits de timbre et enregistrement.	464.000.000 —
Monopoles de l'Etat	1.350.000.000 —
Ministère des Voies de communications	150.000.000
Domaine de l'Etat.	185.000.000 —
Subventions.	23.000.000 —
Ministère des Finances	105.000.000 —
A reporter.	<u>5.016.000.000 lei</u>

Suite de la note de la page précédente.

CHAPITRE II. — RÉFECTION

- 1° L'excédent budgétaire s'il existe :
- 2° Les revenus de la nouvelle organisation de l'exportation ;
- 3° Les revenus provenant de la mise en valeur de certaines richesses de l'Etat ;
- 4° L'emprunt exclusivement destiné à la réfection.

Dépenses

CHAPITRE PREMIER. — LIQUIDATION

1° La dette publique pour l'année 1921..... lei	96.617.364 30
2° Paiement des coupons arriérés en Angleterre, France et autres pays jusqu'au 1 ^{er} avril 1921.....	100.000.000 »
3° Bons de réquisition et dommages de guerre..	200.000.000 »
4° Fonds pour la couverture des dépenses déjà faites.....	100.000.000 »
5° Amortissement de la dette à la banque nationale.....	300.000.000 »
6° Amortissement des diverses autres dettes...	103.382.635 70
7° Fonds pour différence de cours.....	300.000.000 »
8° Expropriation	<u>200.000.000 »</u>
	<u>1.400.000.000 »</u>

CHAPITRE II. — RÉFECTION

1° Ministère d'Instruction publique, pour bâtiments scolaires.....	50.000.000
2° Ministère de Guerre pour matériel de guerre.	250.000.000
3° Ministère des Communications, matériel et construction.....	500.000.000
4° Service sanitaire	30.000.000
5° Nouvelles constructions.....	20.000.000
6° Fonds pour dépenses imprévues.....	100.000.000
7° Fonds de roulement pour des nouvelles exploitations publiques.....	<u>150.000.000</u>
	<u>1.100.000.000</u>
Total général.....	<u>2.500.000.000 lei</u>

Report.	5.016.000.000 lei
Ministère de l'Intérieur.	32.000.000 —
— de Justice.	15.000.000 —
— Affaires étrangères.	1.000.000 —
— Domaines et Agriculture.	12.000.000 —
— Industrie et Commerce.	130.000.000 —
— de Guerre.	1.000.000 —
— Travaux publics.	1.000.000 —
— de l'Instruction et celui des Cultes et Arts.	12.000.000 —
	5.220.000.000 lei

Pour équilibrer un tel budget les économies seules n'étaient pas suffisantes. Il fallait créer de nouveaux revenus. M. le Ministre des Finances a proposé à cette fin une série de lois financières : la réforme des contributions directes et la création d'un impôt progressif sur le revenu global ; l'impôt sur le luxe et sur le chiffre d'affaires, l'impôt progressif sur les successions ; l'impôt extraordinaire progressif sur les fortunes et les bénéfices de guerre. On trouve aussi de nouvelles dispositions pour le timbre, le tarif vamal, etc.

Le programme de cette réforme est vaste et demandera du temps pour être réalisé. Nous nous contenterons d'étudier le premier chapitre de cette réforme, la transformation de l'ancien régime des contributions directes et l'impôt général sur le revenu, laissant à d'autres la tâche d'analyser tout le reste de ce gigantesque travail qui ouvre des perspectives nouvelles à la vie économique et sociale de notre pays.

Comme nous allons voir à la fin de cette étude, le rendement des nouveaux impôts directs est évalué à 1.663 millions de lei.

En effet, en supposant que les revenus imposables de l'ancien royaume, tels qu'ils résultent du dernier recensement de 1910, n'ont augmenté que deux fois et demi, ce qui est à peu près invraisemblable, et en faisant des calculs analogues pour la Transylvanie, la Buko-

vine et la Bessarabie, on arrive avec l'application du nouveau système cédulaire au chiffre approximatif de 1 milliard 600 millions de lei.

Pourtant les impôts directs représentent dans le nouveau budget 625.000.000 de lei, c'est-à-dire une augmentation d'un quart de la valeur des anciens impôts directs existants.

Plus de modération dans les prévisions, on ne pouvait certainement pas demander à l'auteur de la réforme. Avec les anciennes lois financières on ne serait jamais arrivé même à ce chiffre.

Cette sous-estimation des revenus, comme d'ailleurs la prépondérance illogique des impôts indirects sur les impôts directs est explicable si on tient compte du fait que la rentabilité des nouvelles contributions est une question de temps et que le changement du régime fiscal d'un pays est toujours accompagné d'un arrêt dans la marche des affaires.

Les impôts directs arrivent dans une mesure assez importante d'équilibrer notre budget ; ils compteront d'avantage dans l'avenir. Le système est surtout élastique et saura s'adapter aux exigences du moment. Mais encore une fois, ce n'est pas de ce point de vue qu'il faut se mettre, pour juger de toute l'importance du nouveau régime. Son mérite principal est autre : celui d'avoir réalisé pour le moment le maximum de justice sociale, dans la répartition des charges fiscales.

DEUXIÈME PARTIE

CHAPITRE PREMIER

Le nouveau système des contributions directes

Le nouveau système fiscal qui vient de remplacer les anciennes contributions directes est inspiré en général d'après les législations modernes et récentes des autres pays dont l'organisme fiscal repose sur des principes acquis définitivement : personnalité de l'impôt, discrimination des revenus et progressivité. Il est conçu particulièrement d'après la législation fiscale en vigueur en France. C'est un ensemble d'impôts sur divers revenus imposés d'après des procédés et des considérations spéciales à chacun et dont chacun garde plus ou moins le caractère de la réalité et un impôt complémentaire sur le revenu global avec les deux caractères de personnalité et de progressivité. C'est le système cédulaire, complété par un impôt général progressif sur l'ensemble des revenus.

L'article 1 de la loi sur les contributions directes établit les impôts suivants, qui, au terme de la loi, devront être perçus le 1^{er} avril 1921 :

1^o Impôt sur les revenus des propriétés foncières non bâties ;

2° Impôt sur les revenus des propriétés foncières bâties ;

3° Impôt sur les revenus des exploitations agricoles ;

4° Impôt sur les revenus des entreprises industrielles et commerciales ;

5° Impôt sur les revenus des professions et occupations non commerciales ;

6° Impôt sur les traitements, indemnités, salaires, pensions et rentes viagères ;

7° Impôt sur les revenus des valeurs mobilières, créances, dépôts, cautionnements ;

8° Impôt progressif sur le revenu global.

Nous exposerons les considérations pratiques et de principe qui ont déterminé le réformateur à choisir le système d'imposition que nous allons analyser et non pas un autre, nous établirons après les principes directeurs qui se dégagent de l'ensemble nouveau du système fiscal et des règles et procédés qui en découlent. A la fin, une analyse de divers impôts à la lumière de ces principes et procédés, pour démontrer comment et dans quelle mesure chaque impôt et tout le système s'y conforme.

* * *

Impôt sur le revenu, c'est le caractère essentiel du système des contributions directes ; avant de connaître son apport dans la finance nationale de chaque pays, il faut reconnaître qu'au-dessus de toutes les législations nationales il s'est dégagé une sorte de droit mondial, commun, de l'impôt sur le revenu.

Pourquoi le législateur a-t-il choisi ce système et non pas un autre ? On pouvait, en vérité, adopter l'un ou l'autre de ces trois systèmes qui tous réalisaient l'impôt sur le revenu :

a) Le *système cédulaire pur* en gardant les impôts sur les revenus que nous avons et frapper d'autres

catégories de revenus qui n'étaient pas imposés, modifier leur évaluation par la substitution des recherches directes au système indiciaire et admettre la progression et la discrimination par des abattements à la base et des taux variés ;

b) ou bien adopter l'impôt unique sur le revenu global pur en supprimant les impôts sur les revenus, tel qu'il existe en Allemagne ;

c) ou encore, créer un système mixte qui consiste à combiner les impôts cédulaires avec un impôt complémentaire sur le revenu, avec la proportionnalité dans les premiers et la progressivité dans la seconde. C'est ce dernier qui a été adopté dans la législation fiscale de Roumanie.

Quels sont les avantages du système cédulaire par opposition à l'impôt unique ?

L'impôt unique, l'impôt « synthétique » s'est toujours montré d'un rendement pauvre ; exemple : l'Allemagne qui dix ans avant la guerre est obligée d'ajouter à son impôt unique sur le revenu global un impôt sur le capital. La révolution française, voulant adopter l'impôt unique, a été forcée à la fin, faute de ressources suffisantes, de recourir à l'émission de papier-monnaie et assignats.

A part cela, l'évasion fiscale dans un pareil système est très facile à réaliser et ne peut être empêchée qu'en accordant à l'administration des pouvoirs qui provoquent des abus. Le « stoppage » à la source et la discrimination seront de même difficiles à réaliser.

Pour résumer donc, il y aura incertitude d'obtenir un rendement au moins équivalent à ce qui était avant, tout organisme nouveau comportant une part d'aléas. Dans l'état de nos finances, c'était faire un saut dans l'inconnu, des plus redoutables et des plus dangereux.

Par contre, dans le système cédulaire, le législateur a trouvé des avantages très réels :

a) Lorsque les diverses branches de revenu sont distinguées on peut varier les modes de perception et de constatation et choisir le plus approprié à chacun d'eux. C'est la raison de la pluralité des cédules anglaises et c'est pour la même raison qu'en France on applique à la fois le système de la déclaration, l'évaluation administrative, la taxation d'office et le « stoppage » à la source. Nous avons adopté les mêmes procédés, en les variant alternativement d'après les catégories de revenus.

« Dans le système que nous avons admis, des sept impôts cédulaires, deux sont obligatoirement retenus par ceux qui payent les revenus imposables : l'impôt sur les valeurs mobilières, l'impôt sur les traitements publics et privés, salaires, pensions et rentes viagères ; trois sont faciles à percevoir avant que le revenu soit touché par le contribuable : l'impôt sur les revenus des propriétés bâties et non bâties et sur les bénéfices agricoles ; une simple retenue (dans les mains du fermier ou locataire, une simple mesure administrative, empêchant la levée de la récolte jusqu'à ce que l'impôt soit payé, permettent de l'encaisser avant même que le revenu soit perçu, si le fisc a la conviction qu'autrement il y a danger que l'impôt ne soit payé. Deux seulement des sept impôts cédulaires ne peuvent être stoppés à la source : l'impôt sur les revenus industriels et commerciaux et l'impôt sur les revenus des occupations et professions non commerciales. Mais dans tout système d'impôt sur le revenu ces deux cédules constituent la partie la plus faible. Or, ce qui se passe dans notre système avec les deux cédules, seulement arrive à tous les revenus dans un système d'impôt unique sur le revenu global (1). »

b) on peut dans un pareil système appliquer *le principe de la discrimination* qui veut que chaque revenu

1. N. Titulesco, Exposé des motifs.

soit différemment imposé d'après la source d'où il provient ; autrement on frappe les revenus du travail, du capital et les revenus mixtes, c'est-à-dire ceux qui provient du travail en collaboration avec le capital.

On arrive à faire cette discrimination en appliquant aux diverses natures de revenus des tarifs différents ; c'est ce que fait la législation roumaine d'après l'exemple de la législation française et italienne ;

c) les fraudes en matière fiscale dans l'impôt sur le revenu proprement dit sont réduites au minimum. Le fisc connaissant les revenus cédulaires, la déclaration du contribuable peut être rigoureusement contrôlée sans empiéter sur la liberté de l'individu.

Il y a, à part cela, des considérations pratiques qui donnent à ce système l'avantage sur les autres et que M. le ministre des Finances expose ainsi :

« Notre système ne constitue pas un saut dans l'inconnu. Nous avons aujourd'hui dans l'ancien royaume l'impôt foncier rural et urbain et l'impôt sur les revenus mobiliers, ainsi que l'impôt de 3 o/o sur les salaires. Les cédules A, B, C et G sont donc le remaniement de certains impôts auxquels le pays était habitué et dont le rendement est assez prouvé (les cédules A et C étant la séparation en deux éléments de l'impôt foncier rural d'aujourd'hui). Quant aux cédules E et F, elles correspondent à l'impôt des patentes et la réforme en ce qui les concerne se résume dans la modification de l'évaluation et du taux d'un impôt qui existait déjà.

En Transylvanie et en Bukovine nos impôts cédulaires ont leurs correspondants encore plus parfaits (1). »

Et plus loin : « Un dernier avantage que notre système présente c'est l'application immédiate de la nouvelle réforme et le manque de risque pour le Trésor. Les impôts anciens seront perçus avec le tarif nouveau,

1. N. Titulesco, Exposé des motifs.

d'après les règles anciennes et seront considérés comme des avances aux nouveaux impôts, au moment de leur détermination, l'impôt progressif sur le revenu global est un impôt nouveau, lequel pour peu qu'il produise dans les premières années, constitue tout, même un « plus » plus ou moins important, mais sûr, dans les revenus de l'Etat (1). »

L'impôt général sur le revenu. — Nous avons vu les raisons qui ont déterminé le législateur à adopter le système cédulaire pour frapper les diverses catégories de revenus.

Il ne s'est pas contenté d'imposer chaque revenu séparément mais dans le nouveau système l'impôt général sur le revenu vient compléter les impôts cédulaires, les totaliser et les frapper globalement.

Quels sont les motifs qui ont déterminé le législateur de recourir à l'impôt général sur le revenu ?

Ce sont des considérations d'ordre général qui l'ont décidé, partout où le système cédulaire a été introduit, de superposer un impôt complémentaire à l'ensemble des impôts cédulaires.

L'impôt cédulaire est insuffisant. Système analytique, il exclut théoriquement la prise en considération de la situation globale du contribuable et conserve par là à l'impôt un caractère marqué de réalité.

Deux propriétaires fonciers ont le même revenu foncier de 30.000 lei. L'un n'a pas d'autres ressources, l'autre y ajoute 100.000 francs de revenu d'autre catégorie. A la cédule foncière les deux seront imposés au même chiffre.

Dans la cédule des valeurs mobilières une obligation acquise péniblement est soumise aux mêmes droits que les milliers d'obligations qui se trouve dans le portefeuille d'une personne très fortunée.

Ce n'est que lorsqu'on voit l'ensemble des revenus

1. Titulesco, Exposé des motifs.

du contribuable qu'on peut se rendre compte de sa capacité contributive, ce n'est qu'alors que chacun sera imposé exactement d'après ses moyens, que les charges fiscales seront réparties proportionnellement et que l'idée de justice sera réalisée.

Tous les principes et procédés nouveaux dans ce système ne trouvent effectivement leur application que dans un impôt global sur le revenu. La puissance contributive exactement connue de chaque contribuable permet à cet impôt de fonctionner progressivement ou dégressivement, suivant la façon dont sera envisagé le problème; cela permet aussi d'envisager des déductions à la base, en considérant qu'une partie du revenu, déterminée d'une manière précise par la loi, sera le minimum d'existence intangible; la déduction pour charges de famille, ou des charges de dettes grevant l'ensemble du patrimoine ne peut de même se pratiquer rationnellement dans un système purement cédulaire.

L'impôt général sur le revenu est donc :

1° Un impôt *de redressement*, ou *de compensation*, vu l'improportionnalité des impôts indirects qui pèsent lourdement sur les classes pauvres. D'autre part les impôts cédulaires n'impliquent aucune totalisation, il fallait un impôt qui puisse porter sur l'ensemble des facultés du contribuable. « C'est un instrument de justice qui a pour effet de rétablir au détriment des riches, mais à l'avantage des pauvres les règles de la proportion des charges outrageusement violées par la force même des choses, du fait de l'existence des contributions indirectes » (1);

2° un impôt *reviseur* ou impôt *glaneur*. En effet, les impôts cédulaires laissent des trous, des fissures, par où une bonne partie des revenus peuvent s'écouler et échapper au fisc. Ce sont ou bien des revenus que l'Etat laisse volontairement dans l'ombre (rente de l'Etat), ou

1. Caillaux, *l'Impôt réel et l'impôt personnel*.

bien des revenus impossibles à établir d'une manière précise (gains à la bourse, au jeu) si le train de vie ne les indique pas. L'impôt complémentaire a aussi cette autre fonction d'un impôt « reviseur ou glaneur ».

On aboutit ainsi à la conclusion qu'il est nécessaire de distinguer les divers revenus pour les frapper séparément et il convient d'autre part de les totaliser et les frapper globalement. « Les deux impôts associent leurs avantages respectifs et l'impôt sur les revenus fournit à l'impôt sur le revenu une base solide d'établissement, en lui procurant les éléments de totalisation et de contrôle des facultés imposables (1). »

Dans tous les systèmes fiscaux modernes les deux impôts sont combinés d'une manière ou d'une autre et nous n'avons fait que de suivre l'exemple de partout.

1. Alix, *Traité élémentaire des sciences des Finances et de législation financière française.*

CHAPITRE II

Nouveaux caractères du nouveau système des contributions directes

Personnalité de l'impôt. Les règles qui découlent: discrimination, progression, dégrèvements à la base, déductions des dettes, déclaration ou constatation directe.

Le principe directeur de tout système fiscal qui s'est introduit dans les pays civilisés de l'Europe et qui sera le nouveau régime fiscal de la Roumanie est le principe *de la personnalité*.

Partant de l'idée que l'impôt, par sa définition et laissant de côté toutes les appréciations et les opinions qui essayent de démontrer soit le bien qu'il constitue pour la vie économique ou sociale du pays, soit le mal qui en découle, est une ressource nécessaire même et indispensable pour les besoins de l'Etat et que c'est au contribuable, membre de la société qu'on doit demander le sacrifice d'une partie de ses ressources, il s'agit de répartir cette charge en réalisant le maximum de justice et si possible, l'égalité parfaite des sacrifices.

A ce point de vue les avantages de l'idée de personnalité se dégageront mieux en les mettant en opposition avec tous les désavantages qui découlent de la réalité de l'impôt.

D'abord, dans un sens, tous les impôts sont *personnels* parce qu'ils frappent toujours une personne, c'est toujours la personne qui paye. Dans un autre sens, tous les impôts sont *réels* parce qu'ils ne frappent jamais

personne qu'en tant que possédant des biens et pour les revenus qu'elle recueille, de sorte que se sont toujours les choses qui sont taxées.

Ce n'est qu'en s'apercevant des manières dont on peut atteindre la fortune, en faisant ou non acception de personnes qu'on peut dégager l'idée de réalité et de personnalité.

L'impôt réel atteint la chose en elle-même, sans se préoccuper de la situation économique générale de la personne de sa *capacité contributive*. L'impôt foncier frappe la terre d'une manière toujours uniforme, qu'elle fasse partie d'un patrimoine considérable ou modique. Tous les impôts de consommation sont des exemples d'impôts réels.

L'impôt personnel tient compte au contraire des facilités économiques du contribuable, du degré d'aisance qu'elles lui procurent. L'impôt général sur le revenu est un exemple d'un pareil impôt.

M. Doumer, alors qu'il était ministre des Finances en 1896, a analysé l'opposition suivante pour mettre en évidence le caractère de la personnalité :

« Il y a application de la conception de l'impôt réel
« quand on s'applique à la matière imposable, en ne
« voulant voir qu'elle et pas le contribuable qui est der-
« rière, sans tenir compte de sa personnalité, de sa for-
« tune, de sa situation sociale ; par contre l'impôt est
« personnel quand en frappant le bien, soit comme capi-
« tal, soit comme revenu, on prend en considération la
« personne qui est titulaire de ce capital et de ce
« revenu. »

En traduisant ces mots, on pourrait dire que l'impôt réel c'est *l'impôt objectif* et que l'impôt personnel c'est *l'impôt subjectif*.

On voit, d'après ce que nous venons de dire qu'un impôt réel conviendrait à une société idéale où tous seraient également pauvres ou riches ; les ressources

étant nivelées, la réalité n'aurait plus d'inconvénients, il n'y aurait plus d'injustice. Mais c'est une hypothèse ; dans nos sociétés il y a de très grandes inégalités de fortune.

L'école socialiste part de cette raison péremptoire pour arriver à faire admettre le principe de la personnalité qui seul permet de faire de la justice au point de vue fiscal.

Tous ceux qui font fortune la doivent moins à leurs aptitudes ou à leur intelligence qu'aux efforts de tous ceux qui, dans le passé et actuellement encore, leur ont frayé la voie, en contribuant à la création de ce merveilleux instrument social qui est la société moderne. Les riches ont une véritable dette envers la société et c'est l'impôt qui justement apparaît comme l'acquittement de la dette sociale. C'est l'idée de la solidarité sociale.

Alors cette idée de la personnalité une fois éclaircie, comment faut-il établir l'impôt ?

1° Entre tous les citoyens ;

2° à chacun selon ses facultés.

Adam Smith écrivait que à chacun selon ses facultés voulait dire à chacun selon ses revenus. Mais de nos jours les mots ne sont plus synonymes.

Le chiffre des revenus n'est qu'une expression numérique qui ne donne pas l'exacte expression des facultés du contribuable.

Deux revenus identiques ne sont pas toujours capables de supporter les mêmes charges. Pour que l'impôt soit idéal il faudrait établir pour chaque individu sa capacité contributive. La tâche étant impossible, le système cédulaire essaye pourtant de se rapprocher le plus possible de cette perfection en mettant en application certaines règles qui sont toutes la traduction de ce principe général : *un même chiffre de revenu peut correspondre à des facultés différentes.* Le problème est donc de *déterminer d'abord les revenus vrais du contribuable et*

voici les règles que toutes découlent de cette idée de la personnalité :

- 1° exemption d'un minimum d'existence ;
- 2° déductions pour charges de famille ;
- 3° déductions des dettes et des frais que nécessitent l'acquisition et la conservation du revenu ;
- 4° discrimination des revenus taxables ;
- 5° tarif progressif.

Toutes ces règles sont la conséquence du même principe général énoncé ci-dessus, pour arriver le plus équitablement possible à la fixation du revenu taxable.

2. Modes de détermination du revenu. — Avant d'étudier les diverses règles énoncées, qui toutes font un ensemble complet, à peu près le même dans toutes les législations qui se sont appropriées le système cédulaire complété par un impôt général sur le revenu, nous analyserons rapidement les procédés qui dans notre nouvelle législation fiscale sont à la disposition de l'administration pour évaluer le revenu imposable. Dans un système qui a la prétention d'apporter le maximum de justice en matière fiscale, ces deux questions, *une discrimination exacte du revenu qui seul doit être imposé et les procédés utilisés par la détermination de ce revenu sont les points les plus délicats et pour ainsi dire l'essence même de la réforme qui vient d'être effectuée en Roumanie.*

Quatre sont les divers modes pour déterminer le revenu dans notre système ; ils sont utilisés ou bien séparément, d'après les revenus qu'il s'agit d'imposer, ou bien combinés, quelques-uns n'intervenant alors qu'en tant que sanctions, si les autres procédés n'ont pas donné de résultat.

1° Evaluation administrative. — C'est surtout le procédé employé pour la détermination des revenus fonciers. La loi impose une fois pour toujours des règles, des bases précises et définitives pour l'évaluation du

revenu et l'administration devra s'en tenir à ces règles. On aboutit à une espèce de *forfait légal* qui sera tantôt inférieur, tantôt supérieur au revenu effectif et le chiffre ne pourra pas être contesté.

2° *Taxation d'office*. — C'est une évaluation qui joue généralement, comme une sanction quand le contribuable est récalcitrant et ne veut pas se soumettre aux règles de la déclaration. Les agents du fisc tiendront compte, dans ce cas-là, de tous les indices et renseignements pour déterminer le revenu et taxeront.

On voit dans ce procédé apparaître le système des signes extérieurs, le système indiciaire et naturellement les désavantages du procédé découleront surtout de ce fait. Le chiffre déterminé est-il inférieur à la réalité ? Les contribuables s'abstiendront certainement de toute réclamation. Est-il supérieur ? Il y aura recours, il faudra faire preuve des erreurs contenues dans l'évaluation du fisc, preuve négative, difficile à soutenir généralement. L'administration aura toujours un avantage et la justice penchera souvent du côté du fisc.

3° *Déclaration du contribuable*. — C'est ce qui convient mieux au système des impôts personnels, et se comprend mieux comme méthode. Du moment que c'est la personne qui est frappée par l'impôt et non pas l'objet ; du moment qu'il faut tenir compte des facultés contributives de l'individu et que pour les déterminer on doit avoir en vue une multitude de considérations, on comprend mieux que ce soit le contribuable qui fasse état de sa situation, de sa capacité économique, par la déclaration.

Il y a pourtant des inconvénients :

a) C'est une méthode qui répugne au contribuable à cause de l'indiscrétion toujours fâcheuse dont il est victime ;

b) difficulté pour le petit commerçant et pour les bénéfices de l'agriculteur de déterminer le revenu, ils

se rendront compte à la fin de leurs économies seulement. N'ayant pas une comptabilité régulièrement tenue, ils ne sauront jamais quelles sont les dépenses qui devront être déduites du revenu net et celles qui ne le seront pas.

La contre-partie de la déclaration *est le contrôle qui en est le complément nécessaire*. Les contribuables ne seront jamais tous de bonne foi, l'administration devra par tous les moyens contrôler la sincérité de la déclaration. On lui donnera des armes ou trop insuffisantes, ou abusives qui mèneront à l'inquisition.

La solution serait de donner à l'administration des moyens sévères de contrôle avec possibilité de rectification devant le tribunal. En tout cas la justice veut que chacun accomplisse son devoir envers la nation.

4° *La perception à la source* ou stoppage à la source écarte toute possibilité de fraude. C'est le système pour certains revenus mobiliers, traitements, salaires. Le contribuable aura la facilité de payer l'impôt au moment psychologique où le plaisir d'encaisser atténue le désagrément de payer.

Chacun de ces procédés ayant des avantages et des inconvénients, seule une combinaison des divers systèmes pourrait, comme nous le verrons dans la nouvelle législation fiscale en Roumanie, réaliser une technique capable de donner satisfaction aux deux parties en litige : le contribuable et le fisc.

3. Méthodes adoptées par le législateur pour la constatation des revenus.—Le législateur roumain a adopté deux méthodes pour la constatation directe des revenus : *l'évaluation administrative ou forfaitaire* pour les revenus de la propriété foncière non bâtie, pour la propriété foncière bâtie et pour les bénéfices agricoles et la déclaration pour le reste des cédules. Les deux autres méthodes, taxation d'office et perception à la source interviendront, comme nous l'avons dit, à sanc-

tionner la mauvaise volonté du contribuable, ou bien contrôler et faciliter la perception de l'impôt.

« Art. 65. — En dehors de l'impôt sur les revenus de la propriété foncière bâtie, non bâtie et de l'impôt sur les bénéfices agricoles, qui sont établis directement par le fisc et pour lesquels le contribuable est tenu à déclarer annuellement le chiffre du revenu, tel qu'il a été établi, la constatation de toutes les autres contributions directes, y compris l'impôt sur le revenu, est basée sur la déclaration du contribuable. »

« Art. 79. — Les impositions des revenus cédulaires ne pourront être modifiées qu'au 1^{er} avril de chaque année et en ce qui concerne les cédules A, B, C à la même date, mais seulement alors qu'une propriété est disparue ou a pris naissance, ou quand le délai d'exemption a expiré, dans les cas prévus par l'article 21, alinéa 5, ou bien quand, pour un motif ou autre, un des revenus ci-dessus mentionnés n'a pas été imposé jusqu'alors. Le contribuable est obligé de mentionner dans la déclaration annuelle, ces circonstances. »

Comment la loi applique-t-elle le système forfaitaire pour les trois cédules ?

L'article 4 le dit pour les revenus des propriétés foncières non bâties. « Cet impôt (de la propriété non bâtie) est établi d'après la valeur locative réelle de la terre, indépendant du revenu correspondant au travail et du capital utilisé pour son exploitation, celui-là étant frappé par l'impôt du titre III, de la présente loi. »

La valeur locative du sol est déterminée par une commission de recensement, tous les trois ans. Il y a certainement un progrès par rapport à ce qui était avant, pour l'ancien impôt foncier rural. On appréciait alors la valeur locative d'après les conditions plus ou moins bonnes du contrat de fermage et ce n'était

pas chose rare que de voir deux propriétés voisines et identiques comme qualité, frappées différemment par l'impôt parce que les contrats de fermage établissaient des prix différents.

A part cela l'imposition se faisait *in globo*, on ne pouvait apprécier différemment les diverses qualités du sol, tous les éléments étant fondus dans une sorte de revenu général de la propriété.

Dorénavant la commission du recensement devra constater dans chaque commune la nomenclature des terres, déterminer la qualité de chaque catégorie et établir un tarif d'évaluation provisoire, fixant des prix moyens de fermage soit directement, soit après consultation des contrats de fermage et des actes de translation des propriétés dans la région. Le résultat de ces opérations de la commission d'imposition est la classification objective des terres d'après les régions et la qualité, par des prix moyens.

Contre les décisions de ces commissions on a moyen d'agir par voie d'appel dans dix jours, devant la commission d'appel. Après la décision définitive de celle-ci les fonctionnaires du fisc peuvent procéder à l'imposition des propriétaires. Pour la juste application des règles objectives établies par la commission de recensement à chaque cas particulier, on peut plaider en justice devant la commission de recensement, la commission d'appel et à la Cour de cassation, conformément aux règles générales établies pour tous les litiges en matière fiscale.

Il faut reconnaître que dans ce procédé d'évaluation la tâche de la commission de recensement est formidable. « Personne ne pourra soutenir, même avec des commissions idéales du point de vue compétence et moralité, qu'on obtiendra dans chaque commune autant de classes de terres pour que les revenus des parcelles comprises dans ces classes soient identiques.

Et quand on pense à la situation de la petite propriété, éparse dans des parcelles minuscules, on s'effraye devant la tâche complexe et délicate que la loi jette sur le dos des commissions de recensement. Mais cette méthode était nécessaire dans les premières années d'application de la loi (1). »

Pour les revenus de la cédule B, l'article 13 de la loi dit : « l'impôt est assis sur le revenu net, déterminé d'après la valeur locative du bâtiment.

La valeur locative du bâtiment est fixée d'après les loyers et les contrats de vente. En leur absence, par comparaison avec les immeubles similaires ou bien, si le fisc trouve nécessaire, par évaluation directe. »

Les loyers sont donc, avec les contrats de vente les critères habituels d'évaluation. Seulement ces loyers et ces ventes, d'après le texte exprès de la loi, *n'établissent pas d'une manière obligatoire, pour le fisc, la valeur locative*. Le fisc n'est pas tenu à faire la preuve s'il ne veut pas en tenir compte et s'il veut procéder à l'évaluation directe. Il suffit que le prix du loyer, ou le prix de vente lui semble en disproportion avec la valeur locative réelle de l'immeuble ; il peut alors taxer d'office.

« Les loyers et les contrats de vente ne sont donc pour le fisc que des éléments pour exercer son droit incontesté d'évaluation directe (2). »

Les pouvoirs de l'administration sont très larges, ils sont peut-être excessifs et l'arbitraire pourrait imposer aux contribuables des sacrifices au-dessus de leurs forces, d'autant plus que la charge de prouver le contraire leur revient. Ce n'est plus une évaluation forfaitaire légale, c'est une vraie taxation d'office. La loi

1. Prof. dr. J. N. Angheliesco, Rapport du projet de loi sur les contributions directes.

2. N. Titulesco, Exposé des motifs.

aurait dû peut-être, limiter l'arbitraire de l'administration.

Les commissions du recensement, les appels et recours sont organisés et fonctionnent d'une manière analogue à celle que nous avons vu à la cédule A.

Pour les revenus de la cédule C, l'article 19 s'exprime ainsi :

« Les revenus nets des entreprises agricoles sont déterminés par l'application d'un coefficient à la valeur locative de la propriété foncière non bâtie, telle qu'elle est établie par le titre I de la présente loi. »

Les coefficients sont fixés par région agricole, d'après la nature de la culture. Pour les régions à culture variée on pourra établir un coefficient moyen unique pour toute la région.

Les coefficients fixés par la commission seront appliqués pendant trois ans ou bien pendant l'intervalle qui sépare les deux recensements. Pour la première période qui suit, les coefficients seront :

0,75-1 pour les terrains de culture de céréales, cours des maisons rurales ;

1-2 pour les jardins, pépinières, pomicultures ,

2-3 pour les terrains de construction ;

2-4 pour les vignes ;

3-4 pour les cultures de légumes ;

3-5 pour les parcs et terrains d'agrément.

Le revenu de l'exploitation est considéré comme égal à la valeur locative multipliée par un coefficient variant d'après la région agricole et la nature de culture. La loi précise quelle est la valeur locative prise en considération : celle qui résulte de l'évaluation de la commission du recensement pour la propriété foncière non bâtie.

Nous n'insisterons pas sur la fixation forfaitaire des coefficients qui sont généralement au-dessous des bénéfices réels, ni sur la difficulté de déterminer pour les terres exploitées directement par les propriétaires, les

vrais bénéfices. Ce sont les points faibles dans toutes les législations qui ont adopté le système, dans le régime fiscal en France, comme dans l'incom-tax anglais.

Nous disions que le succès des nouveaux impôts sur les revenus dépendra de la juste évaluation de ces revenus. De ce fait il y aura toujours une lutte entre le fisc qui veut tout connaître et le contribuable qui veut tout cacher.

Le contribuable a souvent des raisons matérielles et morales pour ne pas dévoiler ses ressources. Il a parfois intérêt à ce que les autres ne sachent qu'il gagne trop peu. On invoque aussi le secret professionnel pour les fonds dont dispose un métier, ou pour les crédits qu'on obtient de diverses institutions particulières. Il y aura donc toujours résistance de la part du contribuable, même s'il était disposé de renoncer de bon cœur à une partie de ses revenus pour le fisc. C'est pour cela qu'en général tous les systèmes sont plus ou moins imparfaits.

Pourtant, d'après nous, la méthode de la déclaration devra être généralisée à tous les revenus ; de cette façon seulement nous nous rapprocherons de la situation réelle du contribuable. La seule que nous devons considérer à l'imposition.

« Supposer des revenus inexistants en fait, mais possible d'après les prévisions du fisc, imposer les contribuables d'après ces revenus fictifs pour les pousser à un travail plus productif et par conséquent à un accroissement de revenu, serait glisser vers l'utopie en matière fiscale. Et s'il est inoffensif de construire des organisations économiques utopiques et d'essayer à convaincre les gens, il est au contraire très dangereux d'écraser sous les poids des impôts des gens qui ne veulent ou ne peuvent pas suivre nos conseils gratuits (1). »

La déclaration. — Nous parlerons peu du procédé de la déclaration dans les cédules, nous contentant pour le moment de montrer comment la loi détermine le mode d'évaluation des autres revenus cédulaires qui restent en dehors des trois premiers que nous venons d'analyser. Une analyse plus détaillée de la méthode de la déclaration, des formes, délais, sanctions fera l'objet d'un chapitre spécial à l'impôt général sur le revenu.

Pour l'impôt sur les bénéfices commerciaux et industriels l'article 26, alinéa 5 prévoit : « les personnes soumises à cet impôt (cédule D) sont obligées à déclarer au percepteur respectif dans le délai qui sera prévu par le décret de promulgation de la loi, ou bien les revenus nets commerciaux et industriels touchés dans l'année qui précède l'imposition, ou bien si cela correspond mieux à leurs intérêts, le chiffre d'affaires réalisé au cours de la période ci-dessus fixée.

Cette faculté n'est pas accordée aux contribuables obligés à la publication du bilan, ni à ceux qui font des affaires de banque escompte ou change et qui seront imposés d'après leurs revenus nets. »

Cette option est donnée au contribuable, chaque année, mais contrairement à ce qui se passe dans le système français, une fois l'option exercée en ce qui concerne le calcul du revenu cédulaire, elle ne peut plus être changée pour l'imposition du revenu global. Le contribuable est lié pour la fixation de ce dernier impôt, par le choix qu'il a fait pour la détermination de ses revenus commerciaux et industriels.

Pour ceux qui sont obligés à la publication d'un bilan, le terme pour la déclaration peut être prolongé jusqu'au 1^{er} avril et c'est juste. Le commerçant met toujours beaucoup de temps à faire son bilan et l'exposer aux sanctions fixées par la loi pour non déclaration parce qu'il n'a pas été prêt le 1^{er} février serait injuste. Le contribuable doit appuyer sa déclaration par toute sorte

de documents justificatifs; communiquer les registres tenus en conformité avec le Code de commerce. Le résultat du bilan ne peut jamais être imposé au fisc.

Dans le cas où le contribuable déclare son chiffre d'affaires le fisc peut aussi demander la communication des actes et registres, mais toutes ces investigations sont restreintes au contrôle de la somme globale déclarée.

A toutes les demandes du fisc le contribuable est obligé de répondre dans un délai de dix jours.

La cédula F, art. 34 alin. II. — « Dans le délai qui sera prévu par le décret de promulgation de la loi... toute personne soumise à l'impôt est obligée de déclarer chaque année au percepteur local, le chiffre de son revenu net imposable... ainsi que la valeur locative de l'immeuble qu'elle habite. »

On verra plus loin, quand nous nous occuperons de la détermination du revenu taxable, à quoi sert cette obligation qui d'ailleurs existe aussi pour la cédula D, de déclarer la valeur locative de l'immeuble habité.

Les mêmes explications précises sur la manière dont le revenu a été calculé, l'obligation de communiquer les registres sont demandées au contribuable de la cédula F comme à celui de la cédula D. Les règles pour la détermination des revenus des professions et occupations non commerciales sont tout aussi sévères que dans les autres cédulas, bien que dans ce cas il est plus difficile de leur donner toute la rigidité voulue. Le fisc peut demander les décisions judiciaires pour la fixation des honoraires, taxes d'expertises, des contrats avec l'éditeur.

« Le fisc peut utiliser les présomptions tirées du loyer et du train de vie. Il est inadmissible, dans le régime démocratique d'aujourd'hui qu'un contribuable qui mène une vie luxueuse, affirme ne pas avoir des revenus. Et s'il refuse de donner au fisc les explications nécessaires sur ses ressources, son train de vie sera

l'indice le plus sûr des revenus qu'il cache et la dissimulation sera sanctionnée par l'augmentation de l'impôt au double (1). »

Cédule F, art. 40. — « Le contribuable qui fait partie de la catégorie visée par la présente cédule (traitements, indemnités, salaires, pensions et rentes viagères) est obligé de faire une déclaration de son revenu imposable, calculé d'après les règles de la présente loi et de la remettre au percepteur local, dans le délai fixé par le décret de promulgation de la loi et chaque année dans le délai prévu au titre VIII. »

De plus, l'Etat, les départements, les communes, établissements publics et d'utilité publique, les particuliers, les sociétés ou les simples associations qui ont des fonctionnaires, employés, commis, ouvriers, domestiques, etc., et qui sont payés par des traitements, rétributions, indemnités, sont obligés de déposer dans le même délai, un état contenant :

1° Les noms et les adresses des personnes employées au cours de l'année qui précède l'imposition ;

2° la somme totale des traitements, salaires et rétributions payées à chacun au cours de cette année...

Ce qui caractérise surtout la présente cédule c'est le stoppage à la source qui est d'ailleurs utilisé dans *l'income-tax* anglais, qui existait dans le projet de la grande loi fiscale de 1920 en France, mais qui a été écarté à la discussion générale et qui théoriquement est le procédé le plus pratique de la perception de l'impôt.

En vérité, la loi prévoit que l'Etat, département, commune, établissement public, etc., etc., sont obligés de retenir l'impôt de 6 o/o sur les traitements, salaires, pensions, rentes, indemnités. Il n'est pas aisé de dire si c'est le meilleur procédé ou non, avant d'avoir fait l'expérience de sa mise en pratique.

Il y a peut-être lieu de se méfier du résultat.

1. N. Titulesco, Exposé des motifs.

Malgré la supériorité du système, il aurait fallu peut-être attendre, pour l'introduire, que le principe de l'impôt ait été accepté par les assujettis. Les salariés mettent, en effet, beaucoup de mauvaise volonté à donner suite à l'avertissement du percepteur. « Dans ces conditions, obliger les patrons à retenir d'office l'impôt sur le montant des salaires, c'est mettre à la charge des patrons des difficultés que l'administration n'est pas parvenue à surmonter et les inviter à triompher sous peine d'amende (1). »

Il y a encore une différence dans notre système entre la méthode de la déclaration adoptée par notre législateur et celle qui existe en France. Tandis qu'en France la déclaration du revenu n'est demandée qu'à ceux qui payent les salaires, pensions, traitements, etc., dans notre système la même déclaration est exigée en même temps du contribuable et de tous ceux qui payent les revenus. Pourquoi cette modification ? L'auteur de la réforme l'explique de la manière suivante :

Celui qui paye les revenus dont il s'agit les connaît d'une façon précise et ne pas lui demander la déclaration ce serait priver le fisc d'un renseignement précieux ; mais le contribuable à son tour connaît mieux que tous les déductions qu'il y a à faire et l'obliger à déclarer du commencement son revenu net imposable, c'est autant de travail évité à l'administration. Le contribuable mécontent de l'évaluation du fisc, a le droit de réclamer ; pourquoi ne pas savoir du commencement quelles sont ses prétentions ? Avec le système de la nouvelle loi il est obligé de déclarer son revenu, même si celui-ci ne dépasse le minimum d'existence. Le fisc établira l'imposition d'après les deux déclarations, celle du débiteur et celle du créancier, mais personne ne l'empêchera d'utiliser aussi toutes les communications faites par les administrations publiques et toutes

1. Alix, *Traité des Sciences financières*.

les informations personnelles qu'il pourra recueillir. Tous ceux qui, en qualité de créanciers, payent les revenus ci-dessus frappés par l'impôt, devront remettre, dans le délai légal, à l'administration les états contenant les noms et adresses des personnes dans leur service, le chiffre des salaires et la période à laquelle ce chiffre correspond. La déclaration doit contenir les noms de tous les employés qui sont payés pour une période inférieure à un an, mais supérieure à trente jours.

L'obligation pour le patron de faire la déclaration existe même si le revenu qu'il paye ne dépasse le minimum d'existence et cette obligation reste debout quelle que soit la dénomination de celui qui reçoit la rétribution pécuniaire : employé, ouvrier, commis, etc., etc. Il suffit qu'il y ait un contrat de location de service ou un contrat similaire pour que la déclaration s'impose. La situation est certainement changée s'il s'agit d'un contrat d'entreprise. Ne seront donc pas imposés les avocats, les conseillers des grandes associations, les publicistes qui apportent leurs articles aux associations littéraires, ceux-ci étant imposés à la cédule des bénéfices non commerciaux et le taux étant de 10 o/o et non pas de 6 o/o.

Telles sont, en général, les règles suivies par le législateur dans cette matière. Notons encore une difficulté qui surgira pour le fisc vis-à-vis des salariés qui au cours d'une année changeront de patron et de localité. La concentration des renseignements les concernant sera d'autant plus difficile à faire.

La cédule G sur les revenus des valeurs mobilières, des créances, dépôts et cautionnements.

Art. 45. — « L'impôt sera perçu pour le fisc par des retenues au paiement des revenus prévus à l'alinéa 1, 3, 4 de l'article 42, effectuées par les débiteurs des dividendes, intérêts, tantièmes et des produits spé-

cifés... Pour les valeurs indiquées à l'alinéa 2, article 42 (créances, dépôts et cautionnements), l'impôt sera perçu par l'application des timbres mobiles sur le certificat constatant le paiement ou le transfert d'une somme d'argent au crédit d'un compte d'intérêts ou autres produits. »

L'impôt sur le revenu des valeurs mobilières est récent dans notre régime fiscal. Il date, comme nous l'avons vu, depuis le 20 février 1906 et a été modifié du 12 mars 1906. Sa constitution était à peu près la même que celle de la cédula G, impôt sur le revenu net, payé par les institutions publiques et sociétés, déduction faite des fonds d'amortissement et des réserves qui ne sont pas distribuées. La perception se faisait par retenue pour les coupons et dividendes, par imposition pour les autres revenus mobiliers.

Pour mieux assurer l'assiette de l'impôt la présente loi impose certaines obligations.

Les sociétés par actions, les sociétés autres que par actions, mais qui ont un conseil d'administration, l'Etat, les départements, communes, établissements publics et d'utilité publique sont obligés de faire la communication des rapports des administrateurs, délibérations des conseils d'administration, bilans, inventaires, comptabilité, à l'administration financière du siège social, afin de permettre au fisc de connaître les dividendes distribués.

Toutes ces obligations n'empêchent pas le fisc de demander n'importe quels renseignements et actes justificatifs qui pourraient lui servir à établir des faits non seulement contre la collectivité soumise à la communication, mais contre tout autre contribuable. Cette fois-ci la loi s'éloigne du principe que l'impôt doit être payé par la personne qui touche le revenu ; la perception de l'impôt est faite par voie de retenue.

Pour les revenus prévus à l'article 42, alinéa 1, c'est

à-dire les dividendes, intérêts, produits de toute sorte, des actions, part de fondateur, commandites, obligations et emprunts de toute nature, des sociétés et collectivités de nationalité roumaine, ainsi que des rentes, obligations de l'Etat roumain, départements, communes, qui n'ont pas été exempts par une disposition spéciale, il n'y a aucune difficulté.

Pour les valeurs mobilières étrangères de l'article 42, alinéa 1, ainsi que pour les titres de rente étrangers, emprunts et autres effets publics, la loi prévoit dans l'article 45, alinéa 6, la retenue de l'impôt opérée par le banquier, l'agent de change ou toute autre personne qui effectue en Roumanie le paiement des intérêts ou revenus produits par ces capitaux.

Le régime de toutes ces valeurs a été l'objet des discussions prolongées partout où le nouveau régime a été introduit, la richesse exprimée aujourd'hui par ces valeurs mobilières dépassant de beaucoup la richesse acquise et déterminée et présentant par conséquent une très grande importance. La facilité de dissimuler de pareilles fortunes, unie à l'intérêt qu'a le contribuable d'éviter autant que possible les sacrifices demandés par le fisc, donnera beaucoup de travail et d'ennui à l'administration pour la perception de l'impôt. La vérité est, partout, chez nous comme ailleurs, que ce n'est pas l'ensemble des mesures sévères et rigoureuses, ni la brutalité de leur application qui font rentrer l'impôt, mais une éducation civique et la conscience parfaite de chaque contribuable de son devoir et des intérêts supérieurs de la collectivité.

Pour les autres valeurs, créances, dépôts et cautionnements, la retenue de l'impôt se fait par apposition de timbres mobiles sur la quittance constatant le paiement. Ces timbres seront annulés par la signature du créancier pour une somme qui ne dépasse 25 lei.

Pour empêcher des fraudes qui consistent à opposer

des timbres postérieurement au moment où l'impôt doit être retenu, la loi exige pour les valeurs plus importantes le visa du percepteur pour l'annulation de l'acte.

L'impôt est toujours à la charge du créancier. Toute clause contraire est nulle et de nul effet. Vis-à-vis du fisc, débiteur et créancier sont solidaires pour le paiement de l'impôt. Le débiteur est l'agent de contrôle du fisc. Il est intéressé à faire le contrôle parce que si l'apposition des timbres, par exemple, n'a pas eu lieu, il est passible d'une amende qui est le double de ce dont le fisc a été privé.

Telle est en résumé l'application du procédé fiscal de la déclaration. Nous avons parlé des inconvénients de la taxation par l'Etat ou taxation d'office qui, dans le système nouveau, joue plutôt comme sanction. La déclaration, c'est-à-dire l'aveu fait par celui qui est vraiment bien placé pour savoir quelle est sa situation, est nécessaire.

Le contribuable sera toujours placé entre ses intérêts et son devoir fiscal. Il sera plutôt penché à dissimuler ses revenus réels. D'où la déclaration contrôlée. En prenant comme base la déclaration, on ajoute une correction : le droit du fisc d'examiner par tous les moyens dans quelle mesure la déclaration est exacte ou fausse.

Il y a un autre danger à part celui d'une fausse déclaration, c'est le phénomène *de l'évasion fiscale*, phénomène d'autant plus fréquent avec les grosses richesses mobilières d'aujourd'hui si faciles à dissimuler, à cause justement de leur mobilité. Rien de plus facile pour le riche que de déposer dans des banques étrangères une partie ou la totalité de sa fortune, qui consiste en valeurs de toute sorte. La souveraineté de l'Etat expire à la frontière, il n'y a aucun moyen de contrôler toutes ces fortunes et l'exemple de la France et des divers pays qui ont imposé lourdement certaines

valeurs, a prouvé que la chose est très facile et qu'elle est pratiquée sur une grande échelle.

Il y aura moyen de remédier à cela par des conventions internationales et nous croyons que ce régime d'assistance de la part des Etats est très convenable et que le temps lui donnera une grande extension. De la sorte on convient de se dénoncer mutuellement, de signaler réciproquement les capitaux qui cherchent à se dissimuler.

Nous connaissons les avantages incontestables du procédé de la déclaration. Il permet d'atteindre le revenu vrai, il permet de dégager le revenu net pour le frapper exclusivement. Enfin, autre avantage, on a la possibilité de faire la défalcation des revenus du contribuable ; sur 60.000 lei par exemple de revenus il saura dire quelle est la part due à son travail, quel revenu provient de sa fortune mobilière ou immobilière et quel autre d'une source mixte. C'est le principe de la discrimination, dont nous parlerons maintenant (1).

1. Le procédé de la déclaration, tel qu'il a été exposé, diffère dans certains points avec le même procédé des autres législations étrangères et le Ministre des Finances, auteur de la loi, explique comme suit cette différence : « En effet, dans les Etats où fonctionne un système analogue certains revenus seulement doivent être déclarés d'une manière obligatoire. Nous avons admis, par contre, l'obligation de la déclaration pour tous les revenus, pour ceux dont l'évaluation est faite directement par le fisc, comme pour les autres, dont la déclaration sert de base. »

Donc, les revenus des propriétés bâties, non bâties et les bénéfices agricoles seront déclarés, bien qu'ils sont directement constatés par l'administration ; les revenus des valeurs mobilières, les traitements, salaires, et pensions seront aussi déclarés, bien que directement retenus pour le compte de l'Etat.

« Nous avons trouvé nécessaire d'obliger le contribuable à la déclaration en tout cas, pour que le fisc puisse posséder à chaque moment les éléments nécessaires pour le calcul du revenu global. La nécessité pour le fisc d'avoir tous ces éléments m'a apparu si impérieuse que j'ai organisé un système de centralisation des données recueillies par le fisc dans l'intérieur de son administration même, analogue au système de centralisation des actes d'état civil, espé-

4. — **Discrimination des revenus.** — Tous les revenus égaux ne doivent être imposés d'un taux égal. Parmi eux il y en a qui ont droit à plus de ménagement que les autres.

Les revenus qui ne proviennent pas d'un capital sont plus précaires que les autres parce que leur source est périssable ; c'est le cas d'un ouvrier, d'un avocat, d'un médecin. Ils sont obligés d'épargner pour les besoins futurs quand la vieillesse, la maladie, les obligeront à travailler moins et quand, par conséquent, leurs revenus seront amoindris. Un titre de rente ou une propriété foncière sont, au contraire, des sources permanentes de revenus, qui se reproduisent d'eux-mêmes et les rentiers ou les propriétaires fonciers continueront, malgré l'âge ou la maladie, à percevoir les mêmes revenus. Ces derniers seront donc moins ménagés par rapport aux autres.

Entre les deux il y a une catégorie mixte des revenus, provenant à la fois du travail et du capital, comme ceux d'une industrie par exemple.

Un système pour discriminer ces divers revenus serait celui adopté par la Prusse. On établit au-dessus des impôts assis sur les revenus un impôt assis sur le capital à titre d'impôt de superposition (*ergänzungssteuer*). Ceux qui n'ont pas des revenus consolidés payent une fois, ceux qui ont des revenus consolidés payeront deux fois : une fois pour leurs revenus, et une fois à raison de leur capital, par l'impôt sur le capital.

L'autre système est celui adopté en général par toutes les nouvelles législations fiscales et qui est aussi le nôtre. Avant et surtout dans le système anglais, devenu classique, la classification des revenus dans les cédules

rant par cette double obligation de centraliser des données sur les revenus des contribuables et fournies par eux d'un côté et par le fisc d'un autre, atteindre le but que nous nous proposons » (Exposé des motifs).

ne se faisait d'après aucun critérium, si ce n'était celui qui offrait le plus de commodité pour leur perception.

Quand on a introduit en Italie l'impôt sur le revenu, on a cherché de donner un critérium de classification des revenus non pas un critérium fiscal, mais économique et avec des applications fiscales et on a trouvé ces trois catégories : 1° revenus provenant d'un capital ; 2° revenu provenant d'un travail et 3° revenus mixtes. Ces trois catégories ont des subdivisions qui donnent naissance aux cédules. La subdivision de la première catégorie comprend les cédules A_1 , A_2 , A_3 d'après leurs sources capital mobilier, propriété bâtie et propriété non bâtie.

Notre législateur a adopté exactement les principes de la loi italienne, fixant les taux et la dégression suivante : 15 o/o, 10 o/o et 6 o/o. Et on va encore plus loin dans l'application de cette conception. Dans l'impôt global sur le revenu, les revenus consolidés entrent entièrement, les revenus mixtes pour 80 o/o et ceux des salaires, traitements, etc. pour 60 o/o. Comme le dit le rapporteur de la loi « en dehors de la progression d'après l'importance des revenus il y a une nouvelle progression d'après la source des revenus ; on peut appeler l'une progressivité verticale, l'autre progressivité horizontale. Et c'est cette dernière qui a plus de chance à se développer dans l'avenir ».

5. — Abattements à la base : le minimum d'existence et la déduction pour charges de famille. — Nous avons dit du commencement que l'une des qualités essentielles du nouveau système cédulaire est la nation de la personnalité qui y domine.

A analyser séparément chaque cédule on a l'impression que tous ces impôts sont des impôts réels, établis sur des choses et payés certainement par leurs possesseurs. De ce point de vue on serait induit à croire que

les mêmes impôts que ceux de l'ancien régime, avec les mêmes caractères, sont passés dans le nouveau système, avec plus de coordination et que pour le reste rien n'est changé.

C'est dans l'ensemble du système que le caractère de la personnalité surgit avec plus d'évidence, dans l'impôt général sur le revenu surtout, comme impôt complémentaire.

Pourtant les deux idées nouvelles, *le minimum d'existence* et les *déductions pour charges de famille* introduisent même dans les cédules cette préoccupation de tenir compte surtout de la personne qui paye. L'idée est certainement mieux réalisée dans les législations de par ailleurs que chez nous. Dans notre nouvelle législation fiscale elle n'a qu'une faible existence, comme nous le verrons. Le législateur, paraît-il, a plutôt renoncé aux principes pour des fins plus positives.

Le minimum d'existence. — Quest-ce qu'on entend par le minimum d'existence ?

C'est un chiffre fixé par la loi, du revenu d'un individu qui, étant considéré comme le minimum indispensable pour l'entretien physique de sa personne, est exempt de tout impôt.

Cette notion a été dégagée par Ricardo dans *les Principes d'Economie politique*, où il soutenait qu'il ne faut pas confondre le revenu net avec le revenu brut. Le revenu net est celui qu'on obtient par la défalcation faite du coût de production. C'est la différence entre le prix de vente et le coût de production qui constitue le revenu net.

Quand il s'agit d'un individu il faut aussi tenir compte de cet élément qu'on peut appeler *le coût de production de l'individu*. Dans les dépenses faites par un ouvrier, par exemple, il y en a qui sont absolument nécessaires pour l'entretien de son existence : nourri-

ture, habits, logement, etc. Il faut bien que l'impôt respecte le coût de production que représente cet individu, comme on respecte et on déduit les frais de production d'un industriel.

Il y a certainement des difficultés à fixer le minimum d'existence et les critiques se sont surtout accrochées à ces difficultés pour le condamner. Il y a une grande partie d'arbitraire dans la fixation du chiffre. Nous n'entrerons pas dans l'analyse de ces critiques et passerons tout de suite à l'application, de cette idée faite par notre législateur.

Nous dirons du commencement qu'il y a un éloignement entre le système français et le nôtre.

On trouve dans le système français non seulement l'application entière de l'exemption d'un minimum d'existence dans les diverses cédules, mais le cumul des exemptions, ce qui est illogique. La déduction devrait être *unique* d'après la définition même, c'est-à-dire être faite une seule fois, dans une seule cédule, autrement le même contribuable qui a plusieurs revenus et dont aucun ne dépasse le minimum d'existence, ne sera pas imposé, bien que ses facultés contributives sont appréciables. La loi autorise pourtant le cumul contre toute logique.

Dans le nouveau régime fiscal de Roumanie on ne trouve pas ce cumul et le législateur a bien fait de ne pas suivre cette fois-ci le système français.

Il n'y a pas d'exemption entière pour aucun chiffre de revenu, dans aucune cédule. Il n'y a d'exemption pour un minimum d'existence que dans l'impôt sur le revenu global, et l'auteur de la loi s'explique ainsi :

« L'impôt sur le revenu est avant tout un acte de justice sociale, ce qui veut dire que les charges publiques doivent être supportées surtout par les classes riches ; mais cela ne signifie pas que les classes moins riches

soient exemptes de toute contribution aux charges publiques.

La France est un pays dont la richesse est partagée ; l'Angleterre un pays de richesse accumulée ; la Roumanie est un Etat pauvre, au milieu d'un pays dont les richesses naturelles sont innombrables et que la Nation n'a pas encore réussi de les mettre à son service.

La situation est telle chez nous que les dégrèvements à la base ne peuvent être admis qu'à l'impôt sur le revenu et là encore le minimum d'existence a dû être abaissé par rapport au chiffre des autres législations, pour ne pas risquer de créer un impôt sans contribuables. »

Donc, pas de minimum d'existence dans les cédules. Si le contribuable n'est pas imposé pour son revenu global, parcequ'il ne dépasse pas le minimum fixé par la loi, il y aura lieu de procéder seulement à un dégrèvement pour charges de famille, à une seule cédule, où le dégrèvement est expressément prévu par la loi.

Mais si on ne trouve dans les cédules des exemptions pour le minimum d'existence, on trouvera une autre chose qui vient corriger les désavantages de la proportionnalité, même dans les impôts cédulaires. Les revenus relativement petits sont classés dans plusieurs catégories, d'après leur importance et frappés d'un taux de plus en plus bas, suivant la modicité de ces revenus. On introduit de la sorte, dans une certaine mesure la progressivité qui est de l'essence des impôts personnels.

Pour les propriétés non bâties le taux de l'impôt est de 15 o/o et si le contribuable a dans une commune, à cette cédule, un revenu qui ne dépasse 6.000 lei par an, dans le calcul de l'impôt, la portion de 1.000 lei du revenu des terres cultivées par le contribuable même, sera considérée à moitié.

A la cédule C, pour les bénéfices agricoles qui ne

dépassent 3.000 lei par an, la portion de 1.000 lei du revenu provenant du travail de la terre, sera imposée à moitié.

Puisqu'il s'agit ici de la personnalité dans les impôts cédulaires notons encore le fait suivant, qui prouve que le législateur s'est de nouveau écarté de ce principe, dans les cédules dont nous parlons : pour imposer les revenus du sol et les bénéfices agricoles la loi ne concentre pas dans les cédules A et C toutes les propriétés et les exploitations agricoles que possède une personne. Leur évaluation et leur imposition sont faites par commune ; on ne concentre pas dans les registres d'une seule commune toutes les propriétés et exploitations d'une seule personne. Et, comme le dit le rapporteur de la loi, si le manque de concentration n'est d'aucune importance dans un système cédulaire où l'on garde la proportionnalité, les choses changent toute de suite lorsqu'il s'agit du dégrèvements pour charges de famille et d'abattements pour les revenus modiques.

Dans le système fiscal existant en Transylvanie avant la réforme, cette imperfection était écartée, et cela aurait pu nous servir d'exemple.

Dans la cédule B les revenus des propriétés bâties sont imposés à un taux de 15 o/o, mais dans le calcul de l'impôt le revenu net jusqu'à 3.000 lei sera réduit à un tiers, celui de 5.000 lei d'un cinquième, réductions qui seront faites dans le cas seulement où le revenu net ne dépasse 10.000 lei.

Pour les revenus commerciaux et industriels le taux de l'impôt sera réduit à un quart pour les premiers 6.000 lei si le revenu net ne dépasse 12.000 lei.

Dans la cédule E, les revenus des professions et occupations non commerciales seront imposés de moitié pour les premiers 3.000 lei si le revenu total ne dépasse 12.000 lei.

Dans la cédule F, on perçoit un impôt de 6 o/o sur

les revenus nets provenant des traitements publics et privés, indemnités, salaires, pensions et rentes viagères, dans le cas où le total de ces revenus dépasse 9.000 lei par an pour les communes avec une population de plus de 50.000 habitants, 7.200 lei dans les communes de 15.000-50.000 habitants et 6.000 lei pour celles qui ont au-dessous de 15.000 habitants (1).

Dans *l'impôt sur le revenu global* l'exemption pour le minimum d'existence est prévu à l'article 60 : « Le revenu net est imposable seulement à partir de 2.500 lei dans les communes rurales, de 3.000 lei dans les communes urbaines qui n'ont pas plus de 50.000 habitants de 3.500 lei pour les communes urbaines de 50.000-100.000 habitants et de 4.000 lei dans les communes qui dépassent 100.000 habitants.

En tout cas, de tout revenu imposable on déduit 1.500 lei, 2.000, 2.500 ou 3.000 lei, d'après les

1. On constate ici, dans la cédule F, une exemption complète pour des revenus peu importants. Le minimum d'existence existe donc dans cette cédule analogue à celui qu'on trouve dans la législation française, par exemple, ce qui est contraire à ce que nous avons affirmé. C'est une modification très récente faite par la commission fiscale de la Chambre. Les protestations nombreuses que cette modification a ressuscité de la part des représentants du grand capital, qui accusaient les auteurs de démagogie, sont dépourvues de tout fondement. Il est naturellement désirable que des exonérations pareilles aient lieu dans toutes les cédules, pour n'importe quelle sorte de revenu, parce que, ce qui est indispensable pour l'existence de l'individu, est tout aussi indispensable pour le modeste rentier, pour le petit industriel ou commerçant que pour l'ouvrier. Il n'est pas admissible qu'un contribuable sacrifie pour le fisc ce qui est strictement nécessaire à son entretien.

D'autre part, il est juste qu'on fasse une différence d'imposition pour les revenus de la cédule F, pour corriger l'injustice qui découle du procédé de la perception de l'impôt de ces revenus. En effet, on applique ici le procédé du « stoppage » à la source, ce qui veut dire que pas un sou n'échappera au fisc, du modique revenu d'un travailleur à la main. Combien, par contre, sont les patrons des grandes entreprises commerciales ou industrielles qui ne dissimuleront rien au fisc, de gros bénéfices qu'ils réalisent chaque année !

communes et conforme à la distinction de ci-dessus. »

Le minimum d'existence ainsi établi est certainement très bas. Le chiffre correspond à peu près à celui de la loi française ; or, vu la dépréciation du lei, la vie est en moyenne 3-4 fois plus chère qu'en France. Le minimum est absolument insuffisant. Ici encore l'auteur de la loi a plutôt tenu compte de la nécessité immédiate pour les dépenses publiques et du danger général pour la vie économique du pays s'il fallait encore surcharger les riches et par conséquent détruire le facteur principal de la production, c'est-à-dire le capital.

« Il faut que les masses sachent » dit le Ministre des Finances » que les sacrifices qu'on leur demande sont justes, qu'on ne peut plus rien demander aux gros possédants sans apporter atteinte à l'intérêt général.

Observation. — La loi, en fixant le minimum d'existence à 2.500, 3.000, 3.500 et 4.000 lei, le modifie quand il s'agit de déduire ce minimum d'un revenu qui dépasse le minimum légal et le réduit à 1.500, 2.000, 2.500 et 3.000 lei. La raison de cette modification est la suivante : en règle générale, le minimum exempt est déduit du revenu pour ne pas créer des injustices à des contribuables dont les revenus dépassent de très peu le minimum exempt. Mais, puisque pour les revenus qui dépassent ainsi de très peu la limite légale l'impôt serait trop insignifiant, on réduit le minimum à 1.500, 2.000, 2.500 et 3.000 lei.

Les déductions pour charges de famille sont d'ailleurs avec l'idée de progressivité, le minimum d'existence et la modération de l'imposition pour les petits revenus, la conséquence du même grand principe de la personnalité.

La légitimité de ces déductions est indiscutable. Avec des revenus pareils, les facultés respectives des contribuables ne sont pas les mêmes.

Pour un homme qui a une femme, enfants, ascen-

dants et autres personnes aux besoins desquels il doit subvenir, les charges sont autres que pour le célibataire. C'est une des considérations. Il y en a une autre exprimée ainsi par M. Gauthier : « La machine humaine a aussi une existence limitée, elle s'use, dépérit et finit par disparaître. Le capital qu'elle représenterait à jamais anéanti s'il n'était pas amorti, si l'ouvrier ne créait pas, à chaque jour de son existence de travail, un capital nouveau, destiné à remplacer celui qui meurt avec lui ; mais le travailleur ne saurait, pour s'amortir, user des mêmes procédés que l'industriel à l'égard de son matériel. Sa méthode à lui, la seule qu'il puisse pratiquer, consiste à élever ses enfants qu'il a créés, à en faire des hommes qui plus tard prendront l'outil à son lieu et place et rendront à la société les services qu'il lui rendait lui-même. Il est obligé pour cela de se marier et de se constituer un foyer, une famille et à ses enfants qui consomment sans rien produire, des aliments, vêtements, un logement, des soins de toute sorte, toutes choses qui représentent des dépenses de reconstitution de la machine humaine, des véritables frais d'amortissement. »

Dans le système fiscal de Roumanie on trouvera d'abord à chaque cédula la spécification suivante : « les dégrèvements pour charges de famille n'auront lieu que si le contribuable n'est pas soumis à l'impôt sur le revenu global et s'il prouve qu'il n'a pas obtenu les déductions à une autre cédula.

Donc, dégrèvements pour charges de famille une seule fois, soit à l'impôt cédulaire le plus élevé si le total des revenus cédulaires ne dépasse pas le minimum d'existence, soit à l'impôt global sur le revenu.

Maintenant, le revenu dépasse-t-il les 1.500, 2.000, 2.500 et 3.000 lei ? les dégrèvements pour charges de famille n'auront plus lieu dans les cédules et du revenu net on déduira :

5 o/o pour chaque personne à la charge du contribuable jusqu'à la quatrième et 7 o/o pour les autres, quand le revenu ne dépasse 5.000 lei ;

4 o/o pour chaque personne à la charge du contribuable jusqu'à la quatrième et 6 o/o pour les autres, quand le revenu ne dépasse 10.000 lei.

Lorsque le revenu net dépasse 10.000 lei, on déduira 400 lei pour chaque personne jusqu'à la quatrième et 600 lei pour les autres.

Quelles sont les personnes à la charge du contribuable ;

1° Les ascendants âgés de plus soixante-dix ans, ou les infirmes ;

2° les descendants, l'épouse, la sœur non mariée, les enfants recueillis qui n'ont pas vingt et un ans, ou qui sont infirmes.

Evidemment toutes ces personnes doivent être à la charge du contribuable. Pour l'épouse le mariage doit exister le 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

Qu'arrive-t-il si la femme séparée de biens ne vit pas de fait avec son mari ? La loi ne le dit pas, mais l'auteur de la loi, dans son exposé des motifs met plusieurs hypothèses.

Quand l'épouse est imposée séparément, il n'y aura certainement pas lieu à des dégrèvements répétés, une fois pour la femme, une fois pour le mari, mais la réduction sera partagée par moitié. Autrement on arriverait à la solution inadmissible d'offrir des conditions plus avantageuses à ceux qui vivent séparés, qu'à ceux qui mènent la vie commune.

Le mari dans l'instance de divorce a droit à une déduction ; les célibataires qui ont des personnes à leur charge ont aussi droit aux déductions. Le grand-père qui a des neveux à sa charge, bien que les parents des enfants vivent encore, a droit à des réductions.

Evidemment les dégrèvements pour charges de famille

ne peuvent profiter à plusieurs contribuables en même temps.

Et maintenant prenons un exemple pour comparer les déductions qui existent dans le système français, pour charges de famille et dans le nôtre.

Un contribuable marié, qui jouit d'un revenu de 20 000 francs a à sa charge quatre enfants et deux autres personnes. Total six personnes. Il aura droit, d'après la loi française à 2.000 francs de déduction pour chacun des quatre enfants, à 1.500 francs pour la cinquième personne, à 2.000 francs pour la sixième. Total 11.500 fr.

Le même contribuable en Roumanie, jouissant d'un revenu de 20.000 lei, aura droit :

A une déduction de 400 lei pour chacune des quatre premières personnes et de 600 lei pour chacune des deux autres. Total 2.000 lei.

La différence est vraiment exagérée vu aussi la dépréciation de notre monnaie et par conséquent la cherté de la vie.

Il est vrai qu'en France, où la population est plutôt en décroissance, il est d'un besoin urgent d'encourager la natalité, ce qui n'est pas le cas chez nous. C'est d'ailleurs la seule raison invoquée par l'auteur de la loi ; il ne faut pas oublier pourtant que s'il n'est pas nécessaire chez nous que l'Etat fasse des sacrifices pour encourager la natalité, il aura toujours intérêt à ce que les enfants soient bien élevés et qu'ils deviennent des gens robustes et des bons citoyens. Et pour un revenu modique de 20.000 lei qui doit entretenir une famille de huit personnes, avouons que la déduction de 2.000 lei est dérisoire.

CHAPITRE III

Fixation du revenu taxable. Déduction des dettes et des frais que nécessitent l'acquisition et la conservation des revenus. Les taux dans les diverses cédules

Nous avons vu quelles sont les conséquences du principe de la personnalité, quelles sont les déductions qui s'imposent au nom de cette idée, pour arriver au vrai revenu net qui seul doit être frappé par l'impôt. Mais ce n'est pas tout.

Pour déterminer d'une manière exacte le chiffre du revenu taxable, il y a encore des déductions à faire, des calculs parfois très délicats et qui ne découlent plus cette fois-ci nécessairement de l'idée de personnalité, mais de la situation réelle d'une fortune qui doit être considérée et qui s'impose à tout esprit logique. La tendance des nouvelles réformes fiscales est certainement *de réaliser le maximum de justice dans l'imposition et cette réalisation consiste dans la détermination la plus précise possible, de la capacité contributive de chaque individu*. Tous les anciens régimes fiscaux ont été défectueux à ce point de vue.

Nous verrons maintenant, en analysant chaque cédule séparément, de quelle manière notre législateur a su préciser le chiffre taxable dans chaque catégorie du revenu.

1. Cédules A. Revenu des propriétés non bâties. — Le revenu des propriétés non bâties est éta-

bli d'après la *valeur locative du sol*, déterminée, comme nous l'avons vu, par les commissions de recensement.

Une fois la valeur locative déterminée, on procédera d'abord, s'il y a lieu, aux déductions pour charges de famille qui seront 5 o/o pour chaque personne à la charge du contribuable jusqu'à la quatrième et de 4 o/o pour les autres, et puis à la déduction des intérêts des dettes hypothécaires et privilégiées. Ce n'est qu'après qu'on arrive au revenu net qu'on l'inscrit dans les rôles.

Art. 8, alinéa 2. — « Les intérêts des dettes hypothécaires, privilégiées ou bien garanties par une antichrèse, ne pourront être déduites que si le contribuable prouve par un écrit libératoire, légalement timbré, qu'il les a payées effectivement au créancier jusqu'au moment de l'imposition et pour toute la période d'imposition et que pour ces intérêts on a payé l'impôt à la cédule G. »

On arrive ainsi à supprimer l'injustice qui consistait à superposer deux impôts sur le même objet et qui existait dans l'ancien régime. Le créancier hypothécaire en payant l'impôt sur le capital mobilier de l'hypothèque, une somme correspondante au montant de la créance, doit être déduite du revenu du contribuable.

Si au moment de l'imposition les faits qui justifient les déductions de l'article 8 existent, il n'y a aucune difficulté. Si la créance, par exemple, naît dans l'intervalle de deux recensements, les déductions ne seront faites que dans l'année qui suit celle dans laquelle le fait a eu lieu.

Le taux de l'impôt foncier pour la propriété non bâtie varie :

15 o/o pour les propriétés foncières (terre affectée aux céréales, vignes, forêts, mines, carrières, marais, jardins, pépinières, terrains de construction et d'agrément).

18 o/o pour les mêmes propriétés foncières données à bail ;

34 o/o pour les mêmes propriétés foncières quand le contribuable habite à l'étranger plus de six mois pendant une année.

10 o/o pour les vignes, prairies d'arbres fructifères de moins d'un hectare et si elles sont cultivées par le propriétaire.

Il faut parler ici d'un régime un peu spécial des forêts et des propriétés minières.

Pour les forêts la loi fait des distinctions multiples, mais qui peuvent se résumer ainsi :

1° On ne paye aucun impôt foncier pour la forêt, tant qu'on n'en tire aucun profit et qu'on ne la vend pas ;

2° on tire des avantages sans détruire la forêt : on paye alors l'impôt foncier sur la valeur des avantages obtenus ;

3° on vend la forêt pour exploitation : on paye l'impôt sur la valeur vénale.

En ce qui concerne les propriétés minières, on peut envisager quatre situations :

1° Il n'y a pas de concession minière ; dans ce cas on perçoit seulement l'impôt foncier de la surface ;

2° il y a concession minière mais on n'exploite pas : on percevra l'impôt foncier sur la surface, qui sera à la charge du propriétaire et un impôt fixe de 50 lei par hectare ou de 150 lei par hectare si l'exploitation ne commence pas dans un délai de trois ans, celui-là à la charge du concessionnaire. Sur la mine concessionnée mais non exploitée on percevra l'impôt de 15 o/o, calculé d'après le revenu réel que reçoit le propriétaire jusqu'au moment de l'exploitation ;

3° l'exploitation commence. Il y aura en ce cas-là un impôt foncier sur le bénéfice net de la redevance et les revenus des exploitations minières seront imposés à la cédula D (bénéfices commerciaux et industriels) ;

4° l'exploitation est faite par le propriétaire même. Il payera le 15 o/o pour le revenu correspondant à la redevance normale et 12 o/o pour les autres, à la cédule D.

2. Cédule B. Revenus des propriétés bâties. — Le revenu de la propriété bâtie est déterminé aussi d'après la valeur locative. Nous avons parlé à temps, quand nous nous sommes occupés des modes de détermination des revenus, quelle latitude à l'administration pour connaître le revenu vrai et quel est le rôle des diverses commissions de recensement.

Une fois la valeur locative déterminée, quelles sont les déductions à faire pour arriver au revenu taxable ?

Art. 14. — « Le revenu net sur lequel on perçoit l'impôt est obtenu en déduisant de la valeur locative brute :

a) Les dépenses pour la gestion, assurance contre les risques, dépenses d'entretien, évaluées toutes ensemble à 15 o/o du revenu brut ;

b) Les sommes nécessaires à l'amortissement du bâtiment, évaluées à 5 o/o du revenu brut.

On déduira encore, au commencement de chaque année financière, dans les conditions prévues à l'article 8 :

c) Les intérêts des créances hypothécaires ;

d) Les dégrèvements pour charges de famille si le contribuable n'est pas soumis à l'impôt sur le revenu et s'il prouve qu'elles n'ont pas été faites à une autre cédule ;

e) De la valeur locative des bâtiments ou partie du bâtiment occupée par le propriétaire : 1/5 jusqu'à une valeur locative de 3.000 lei, 1/6 de 3.000-10.000 lei et 1/8 de 10.000 et au-dessus. »

Le revenu net ainsi déterminé sera imposé d'un taux de 15 o/o.

3. Cédule C. Les bénéfices agricoles. — Puisqu'ils'agit ici de l'application des coefficients à la valeur locative de la propriété foncière non bâtie, la fixation

du revenu taxable se fait d'après les règles établies à la cédule A. Ces coefficients seront réduits de moitié, d'après les termes de la loi, pour l'année 1921-1922 et d'un quart pour les deux autres années qui suivent ; cela seulement pour les terrains qui font partie de la zone dévastée et redonnés à la culture après la guerre.

Les terrains improductifs à cause de la guerre seront exempts d'impôt pendant trois ans ; après ce délai, si on continue à les laisser improductifs, ils payeront l'impôt entier. Si au cours de trois ans ils ont été rendus à la culture, ils bénéficieront des réductions ci-dessus énoncées.

L'article 18 détermine ainsi le taux de l'impôt : «... un impôt de 12 o/o sera établi sur les revenus nets provenant des exploitations agricoles, comme par exemple : exploitations des terres, forêts, vignes, prairies, fermes, élevage de bétail, jardins, etc.

« Si le contribuable a dans une commune, à cette cédule, un revenu qui ne dépasse pas 3.000 lei par an, dans le calcul de l'impôt la fraction de 1.000 lei sera imposée à moitié. Mais si l'exploitation est faite par un intermédiaire et le propriétaire habite plus de six mois par an à l'étranger, l'impôt sera de 18 o/o ».

L'impôt sur les bénéfices agricoles est un impôt nouveau. Il sera utile par conséquent de résumer ici quelques explications fort intéressantes données par le ministre des Finances, auteur de la loi, et qui faciliteront beaucoup la tâche de la jurisprudence dans les questions de fait qui se présenteront.

D'abord pourquoi a-t-on créé cet impôt ? Parce que ne pas frapper d'impôt les bénéfices agricoles, serait laisser de côté une catégorie tout entière de revenu, tandis que tous les bénéfices industriels et commerciaux payent un impôt, ce qui n'est pas juste.

Pourquoi a-t-on créé une cédule spéciale pour les bénéfices agricoles ?

On ne pouvait, en effet, les confondre dans la cédula des bénéfices commerciaux et industriels, parce que la manière de constater ces deux catégories de revenus est différente : les revenus des exploitations agricoles sont établis par l'application de coefficients à la valeur locative du sol, pour une période de trois ans. Les revenus industriels et commerciaux, par contre, sont déterminés d'une manière directe par le fisc et lorsque, par exception, on applique des coefficients, ceux-ci ne sont valables que pour un an.

D'autre part on ne pouvait pas les introduire dans la cédula des revenus des propriétés non bâties, parce qu'alors ou bien on les aurait confondu avec les revenus qui correspondent à la valeur locative et on ne les aurait pas taxés, ou bien il aurait fallu surtaxer l'impôt foncier, solution inadmissible.

Pour toutes ces raisons on a créé un impôt spécial indépendant qui frappera *les bénéfices présumptifs moyens* de sorte que, même en cas de manque complet de bénéfice dans une année, l'impôt sera prélevé sur le bénéfice présumptif.

Est soumis à l'impôt l'exploitant agricole. Est exploitant agricole le propriétaire qui travaille seul sa propriété, ou bien le propriétaire qui exploite sa propriété par l'intermédiaire d'une autre personne, ou bien encore le fermier.

Ne sont pas exploitants agricoles, le propriétaire qui a donné à bail sa propriété, le fermier qui a affermé à son tour.

L'élevage de bétail est spécialement mentionné par la loi comme étant une exploitation agricole.

Dans le cas où, à côté de l'exploitation agricole, il existe une industrie destinée à transformer les produits du domaine (distillerie, fabrique de sucre, crèmerie, etc., etc.), les revenus de ces industries seront séparés des autres bénéfices agricoles proprement dits et seront

imposés à la cédule D ou à la cédule E, suivant que l'acte de l'exploitant est un acte commercial ou civil.

L'impôt ne frappe pas seulement les exploitations agricoles, mais aussi les terrains d'agrément, de chasse, jardins, etc., et la raison est simple : si les terrains cultivés sont frappés d'impôt, ce serait une injustice que d'exonérer les terrains soustraits à la culture, d'autant plus que cette soustraction est contraire à l'intérêt général.

Une dernière observation. Les bénéfices agricoles sont frappés d'un taux égal à celui de bénéfices industriels et commerciaux, c'est-à-dire, il n'y a aucune sorte de discrimination entre ces trois catégories de revenus. La discrimination entre les revenus du capital, du travail et le revenu mixte est un fait acquis et il n'existe plus, même parmi les antagonistes les plus acharnés de l'impôt sur le revenu qui ne soient pas d'accord sur ce point ; mais, n'y aurait-il pas lieu de faire ici une nouvelle discrimination entre les bénéfices industriels et commerciaux d'un côté et les bénéfices agricoles d'un autre ? Et-il juste que les revenus de l'agriculture soient imposés d'un taux égal à celui des revenus de l'industrie ou du commerce ? La question a d'autant plus d'importance chez nous, qu'il s'agit d'une catégorie très importante de contribuables qui est toute la classe paysanne et tous les propriétaires agriculteurs, et encore parce qu'il est question d'une politique économique de l'Etat vis-à-vis de ces trois branches d'activité dans un pays qui se trouve dans une phase de transition vers un pays agraire industriel.

Nous croyons qu'une discrimination et un taux plus favorable pour les bénéfices agricoles est en même temps et nécessaire et juste. En vérité, l'agriculture ou l'exploitation agricole, dans l'état peu avancé de son organisation technique, n'a pas une comptabilité en règle pour qu'on puisse lui appliquer le même principe

de la déclaration pour la constatation de ses revenus réels. On lui applique donc un système plus ou moins indiciaire, qui est celui des coefficients. De ce fait il résulte un désavantage pour l'agriculture par rapport à l'industrie et au commerce qui est celui que, tandis que l'industriel et le commerçant payeront chaque année l'impôt correspondant à leurs revenus réels qui varient chaque année, l'exploitant agricole sera obligé de payer toujours, bonne année ou mauvaise année, un impôt fixé d'avance pour une période de trois ans et même de cinq ans. Et même plus : l'agriculteur payera toujours la même somme fixée, tandis que l'industriel ou le commerçant sauront toujours, dans leurs bilans, ou par la déduction de certains revenus, dissimuler au fisc une partie de leur capacité économique.

Il y a encore autre chose. Le gain n'est pas chez nous, tout aussi facile à réaliser pour l'agriculteur que pour le commerçant ou l'industriel. Ces derniers ont plus de routine dans les affaires, le capital se prête plus facilement à l'accumulation, l'ouverture des crédits est plus facile à obtenir, et on sait bien que plus les capitaux sont gros, plus les bénéfices réalisés sont importants et les possibilités de gains grandes.

Dans l'agriculture au contraire, une exploitation plus rationnelle et les principes de commercialisation des produits agricoles ne se sont pas encore complètement infiltrés dans l'âme de l'agriculteur.

Enfin l'Etat a toujours su protéger le développement de l'industrie et du commerce par la réduction des tarifs sur les voies ferrées, des taxes douanières pour les matières premières et des taxes protectionnistes pour les produits fabriqués, tandis que l'agriculture a toujours dû subir des taxes sur l'export des céréales, des prix maxima, qui tous concourent à l'amoindrissement du revenu de l'agriculteur.

Nous concluons donc pour une réduction de taux de

l'impôt sur les bénéfices agricoles, par rapport à celui des bénéfices commerciaux et industriels, non pas pour créer un régime de faveur à l'agriculture, mais pour équivaler les charges fiscales de ces trois catégories de revenus.

4. Cédule D. Revenus industriels et commerciaux. — Par son organisation un peu plus compliquée, par l'importance qu'il joue dans un pays comme le nôtre qui est appelé dans l'avenir à une activité industrielle de premier ordre, étant données les richesses de son sous-sol, par les critiques nombreuses qu'il a soulevées de la part de ceux qui voient dans cet impôt l'étouffement de la vie économique du pays, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux est pour nous, en ce moment surtout, l'un des plus importants. Aussi nous arrêterons-nous un peu plus sur l'analyse de son organisation, de sa structure fiscale.

Il y a, d'après la loi, deux manières pour déterminer le revenu industriel ou commercial imposable :

1° Ou bien frapper d'un taux de 12 o/o, de 10 o/o et de 14 o/o le revenu net imposable, obtenu par les déductions des diverses dépenses soigneusement précisées par la loi ;

2° ou bien en appliquant des coefficients au chiffre d'affaires.

D'après l'article 23, le bénéfice net est déterminé en déduisant des bénéfices bruts les dépenses nécessaires à l'acquisition et à la conservation du revenu, c'est-à-dire :

a) le loyer des immeubles occupés pour les besoins de l'entreprise commerciale ou industrielle ;

b) les intérêts des capitaux empruntés par l'entreprise, comme personne morale distincte de celle de l'emprunteur ;

c) les salaires, traitements des ouvriers et fonctionnaires, ainsi que la valeur en argent des produits et

avantages accordés à ceux-ci en nature, les participations au bénéfice et les gratifications non-obligatoires qui ne dépassent 50 o/o des salaires ;

d) le coût des matières premières ;

e) les dépenses nécessaires et les dépenses d'assurance en tant qu'elles ne dépassent les sommes établies par l'usage ;

f) les loyers des installations qui n'ont pas le caractère d'immeubles par nature : et si l'exploitant est leur propriétaire, les dépenses d'amortissement ; en tout cas ces déductions ne pourront pas dépasser 10 o/o, 20 o/o pour quelques établissements seulement et 25 o/o pour les établissements graphiques.

g) les réserves spéciales pour des créances incertaines et différences de cours, constituées par les sociétés par actions, jusqu'à 5 o/o de leur bénéfice net.

On ne déduira pas du revenu brut les sommes dépensées pour donner une plus-value aux installations, les sommes affectées à l'extention d'une entreprise, ainsi que celles destinées à la constitution des réserves, excepté les réserves des sociétés anonymes par actions qui seront déduites jusqu'à 10 o/o du revenu net et seulement dans le cas où ces réserves n'ont pas atteint la moitié du capital, jusqu'à 5 o/o lorsque cette limite est atteinte.

La déduction des loyers des immeubles est logique en cas où l'exploitant est propriétaire ; autrement l'immeuble serait imposé deux fois : à la cédule A ou B et à la cédule D. De même l'amortissement des installations au caractère mobilier sera seul déduit. Permettre la même chose pour les installations au caractère immobilier, ce serait déduire la même somme deux fois.

« On ne peut en principe considérer comme amortissement que ce qui correspond à une dépréciation effective et actuelle. *Les provisions constituées pour faire face à des risques ou dépréciation éventuelles, sont des*

bénéfices nets mis à la réserve, non pas à l'amortissement. L'amortissement se conçoit seulement pour les valeurs susceptibles de disparition, ce qui arrive pour les valeurs corporelles. La valeur d'un fond de commerce, ainsi que la valeur des titres mobiliers de toute sorte ne seront donc pas susceptibles d'amortissement (1). »

Pour les déductions des salaires, traitements etc., si la femme ou l'enfant du commerçant ou industriel accomplissent effectivement un vrai travail, pour lequel en leur absence on devrait employer une autre personne leurs salaires, ou leurs traitements seront déduits, même si les personnes ci-dessus indiquées ne reçoivent rien.

Les dépenses diverses nécessaires sont les dépenses de bureau, de voyage, d'encaissements des créances.

On a surtout critiqué dans la presse, et objecté dans le monde industriel les dispositions de la fin de l'article 23. Les dépenses pour la plus-value et l'extension de l'entreprise, disait-on, ont comme but d'augmenter le rendement et le revenu de l'industrie, qui payera alors en proportion et même en progression de l'augmentation de ses revenus. Ne pas déduire les dépenses qui pourront à l'avenir profiter à l'Etat et en tout cas à l'intérêt général, ce serait étouffer tout esprit d'initiative et de progrès.

On peut répondre : l'impôt est en principe perçu sur le revenu net du contribuable, c'est-à-dire sur ce qui reste après avoir déduit les frais absolument nécessaires à son entretien. Dans l'industrie, à ces frais correspondent toutes les dépenses d'amortissement, c'est-à-dire celles qui servent au maintien de sa capacité productive. Vouloir exempter d'impôt les dépenses pour une plus-value, c'est comme si on voulait exempter d'impôt les dépenses pour certains loisirs ou perfection

1. N. Titulesco, Exposé des motifs.

de la personnalité de l'individu ; qui ne voit que cela nous amènerait très loin ? De plus, la somme perçue comme impôt sur les diverses dépenses de plus-value, sera amplement récompensée par les bénéfices nouveaux que ces dépenses apporteront à l'entreprise.

Art. 27. — « Le chiffre d'affaires, soit pour la fixation de l'impôt prévu à l'article 22, soit pour la surtaxe prévue à l'article 30 (pour les entreprises dont le chiffre d'affaires dépasse 500.000 lei), consiste :

a) pour les négociants de marchandises, dans la totalité des prix obtenus par les ventes effectuées au cours de l'année.

b) pour les intermédiaires, mandataires, ceux qui louent des travaux ou services, entrepreneurs, enfin pour tous ceux pour lesquels les bénéfices consistent dans des commissions, remises, courtages, prix de locations ou rétributions pécuniaires de toute sorte, le chiffre d'affaires est composé de la totalité des rémunérations obtenues avec ces divers titres ;

c) pour toute entreprise de banque, d'escompte, pour ceux dont les bénéfices découlent des opérations de monnaies, effets de commerce, valeurs etc., le chiffre d'affaires est composé du total des intérêts, escompte, agio, commissions, courtages et profits tirés de la réalisation des titres acquis à l'occasion de ces opérations. »

Le Ministre des Finances, auteur de la loi, nous renseigne sur la raison qui lui a commandé de choisir ce deuxième moyen de fixation du revenu imposable :

« Ce moyen artificiel auquel nous n'avons recouru que pour empêcher, au commencement de notre réforme fiscale et autant qu'il sera nécessaire pour la généralisation des nouvelles normes de conduite, les frottements entre le fisc et le contribuable. Il a fallu bien entendu, limiter autant que possible ce moyen de calcul du revenu présumé : l'option de déclarer soit le revenu net, soit le chiffre d'affaires n'est pas accordée

aux contribuables obligés à la publication d'un bilan, ni à ceux qui font des opérations de banque, escompte ou change. »

L'article 27 définit en détail en quoi consiste le chiffre d'affaires. Evidemment quand le revenu imposable est établi par des coefficients il n'est plus question de déduction de l'article 23.

Une commission nommée par décret royal, par le Ministre des Finances, fixera les coefficients. Il ne s'agira certainement pas d'un coefficient unique, étant donné que le bénéfice varie avec le genre d'industrie ou d'entreprise. Autrement le système serait dépourvu de toute élasticité et très loin de la réalité (1).

Les coefficients seront donc multiples, variables en temps et faisant preuve jusqu'à la preuve contraire. La commission pourra aussi fixer à chaque catégorie d'entreprises un coefficient maximum et minimum.

« Puisque le chiffre d'affaires, défini avec précision à l'article 27, peut très bien ne pas correspondre à la réalité, telle qu'elle se relève dans la pratique, la commission pourra, elle aussi, définir le chiffre d'affaires pour ces catégories d'entreprises auxquelles les diverses définitions légales ne conviendraient pas » (2).

En général le système n'est pas basé sur un indice unique mais sur tous les indices que les spécialistes trouveront bons.

L'option est donnée au contribuable, mais contrairement à ce qui se passe en France, la modalité de calculer son revenu cédulaire une fois choisie, il n'est plus permis de la changer pour l'imposition du revenu global.

1. Pour un commerçant, par exemple, le chiffre d'affaires est la totalité des ventes faites pendant une année. Le bénéfice net n'est qu'une faible partie de ce chiffre d'affaires. Au contraire, pour un courtier par exemple, le chiffre d'affaires représente à peu près tout son bénéfice.

1. N. Titulesco, Exposé des motifs.

La taxation au moyen des coefficients appliqués au chiffre d'affaires a d'ailleurs un correctif qui est à la disposition tant du contribuable que du contrôleur.

En effet, une fois le coefficient établi, le fisc, ainsi que le contribuable sont libres de prouver qu'il est supérieur ou inférieur à leur bénéfice réel, avec l'obligation pour chacun d'eux de soutenir par des preuves leurs affirmations.

Tels sont les deux moyens prévus par la loi pour la fixation du revenu taxable de la cédule D.

Le taux de l'impôt est de 12 o/o sur le bénéfice net, de 10 o/o pour les revenus nets des fabriques et entreprises minières et de transport, obtenus dans l'année qui précède l'imposition, de 14 o/o pour ceux qui font des opérations de banque, d'escompte ou de prêt.

Pourquoi cette différence ?

Ceux qui font des placements avec leur argent payent à la cédule G 15 o/o. Imposer de 12 o/o seulement ceux qui font de cette opération un métier, ce serait tenter les contribuables de la cédule G de passer à la cédule D. Les imposer d'un taux de 15 o/o ce serait ignorer toute différence entre les revenus du capital et les revenus mixtes.

L'impôt est payé d'après les bénéfices réalisés dans l'année qui précède l'année d'imposition, ou bien dans les douze mois qui ont précédé le dernier bilan, lorsque cette période correspond à l'an civil.

Qu'arrive-t-il si l'activité commerciale ou industrielle a duré plus de trois mois mais moins d'une année ? Le revenu de l'année précédente servira toujours comme base de l'imposition et le bénéfice réalisé pendant ce temps sera rapporté à un an. Mais si l'activité commerciale ou industrielle dure moins de trois mois, ou manque complètement.

Rapporter à un an les bénéfices réalisés dans moins de trois mois, serait arbitraire ; la période est trop

courte pour stabiliser le bénéfice, et si l'entreprise ne commence son activité qu'au cours de l'année financière, elle serait exempte de tout impôt, parce que le revenu de l'année précédente n'a pas existé. Ce serait une solution inadmissible pour le cas où l'entreprise cesserait avant le commencement de l'année future sans laisser de vestige.

Pour toutes ces raisons la loi a adopté la méthode suivante, établir un revenu net présomptif, en appliquant à la valeur locative des établissements de coefficients divers d'après la catégorie des revenus (commerciaux ou industriels), leur importance et l'importance des centres dans lesquels ils ont été réalisés.

Voici le tableau qui nous éclaircira davantage : (V. page 106).

L'article 30 prévoit une surtaxe de 2 0/00 pour la fraction du chiffre entre 500.000 lei et 1 million et qui augmente de 1 0/00 pour chaque million en plus. De cette manière on introduit la progressivité dans la cédule même. *Cette taxe est un complément de l'impôt cédulaire* sur les revenus commerciaux et industriels, indépendant de l'impôt général sur le revenu et de celui de 1 0/0, institué par une loi spéciale.

Contrairement à ce qui se passe en France, la surtaxe est due par toutes les entreprises commerciales et non seulement par les grands magasins d'aliments ou de marchandises. On a épargné les revenus industriels pour encourager l'industrie.

L'article 30 a été complété, dans la discussion générale par une nouvelle disposition. En vérité, la loi prévoit la surtaxe progressive de 1 0/00, 2 0/00, etc., pour les contribuables qui n'étant pas obligés à la publication d'un bilan, le capital mis par eux dans l'entreprise ne peut pas être déterminé par le fisc.

La nouvelle disposition prévoit, pour les contribuables obligés à la publication du bilan et dont, par

conséquent, le fisc peut déterminer le capital, des surtaxes à partir de 30.000 lei de bénéfice net et qui varient suivant le rapport entre le capital et le bénéfice net réalisé par l'entreprise.

Si ce rapport est compris entre :

10- 12	la surtaxe est de	1 o/o
12- 15	—	2 o/o
15- 20	—	3 o/o
20- 25	—	4 o/o
25- 30	—	5 o/o
30- 40	—	6 o/o
40- 50	—	7 o/o
50- 60	—	8 o/o
60- 80	—	9 o/o
80- 90	—	10 o/o
90-100	—	11 o/o
100-110	—	12 o/o
110-120	—	13 o/o
120-130	—	14 o/o
130-150	—	15 o/o
150-200	—	16 o/o
200-250	—	17 o/o
250-300	—	18 o/o
300-400	—	19 o/o
au-dessus de 400	—	20 o/o

Sanction. — L'absence de déclaration du chiffre d'affaires au terme attire la taxation d'office, la majoration de la surtaxe de 5 o/o et l'imposition double des revenus dissimulés.

Une dernière question : Comment est imposée une société anonyme par actions ?

Elle sera d'abord imposée à la cédule D, pour son bénéfice composé de : dividendes distribués, réserves qui dépassent la limite de 5 o/o et de 10 o/o du capital, les tantièmes donnés aux membres du Conseil d'administration, les gratifications non obligatoires et toutes autres sommes excepté les amortissements prévus par la loi.

Les réserves de 5 o/o ou de 10 o/o ainsi que toute somme qui fait partie du bénéfice non distribué ne sont pas imposées chez les actionnaires ; elles seront imposées à l'impôt sur le revenu global de la société. Seulement, puisqu'elles appartiennent à la collectivité des actionnaires, le taux progressif ne sera pas le même que pour les impositions individuelles : l'article 64 de la loi prévoit des taux spéciaux et plus légers. Les réserves de 5 o/o et de 10 o/o, exemptes de tout impôt pour la société, une fois réparties entre les actionnaires payeront l'impôt à la cédule G.

Les réserves qui dépassent le 5 et le 10 o/o et toutes les sommes imposées au revenu global, au compte de la société, ne seront pas imposées, une fois distribuées aux actionnaires, ni à la cédule G, ni au revenu global.

A leur tour les actionnaires seront imposés à la cédule G pour les dividendes reçus et les membres du Conseil d'administration à la même cédule pour les tantièmes.

Les actionnaires ainsi que les membres étant imposés au revenu global pour les sommes frappées d'impôt à la cédule G, *la société ne sera plus imposée au revenu global pour les dividendes et tantièmes.*

Voici le tableau ci-après de l'imposition d'une société par actions, ayant un revenu net d'après le bilan de 1.000.000 de lei et distribué comme suit : (v. p. 109.)

Donc, pour un bénéfice d'un million la société payera 135.000 ; les actionnaires 60.000 à la cédule G et en calculant l'impôt payé par eux au revenu global à 8 o/o, 32.000 lei. En tout l'Etat perçoit de la société et des actionnaires 227.000 lei.

La question de savoir si l'imposition des sociétés constitue une double imposition et si cette double imposition est admissible et justifiée, a fait l'objet de discussions prolongées, dans le Parlement ainsi que dans la presse.

LE REVENU NET ET SA RÉPARTITION	L'IMPOSITION A LA SOCIÉTÉ (ou actionnaires)				OBSERVATIONS
	CÉDULE D Commerce Le revenu imposé	CÉDULE F Salaires Le revenu imposé	CÉDULE G Le revenu du capi- tal mobilier Revenu imposé	L'IMPOT Sur le revenu global Revenu imposé	
100.000 réserves 5-10 %.....	»	»	100.000 (à la dis- tribution aux ac- tionnaires).	(aux actionnaires)	
50.000 amortissements.....	»	»	»	»	
200.000 réserves au-dessus de 5-10 %.....	200.000	»	»	200.000	taux spéciaux
100.000 investitures (au capital).	100.000	»	»	100.000	<i>idem</i>
50.000 gratifications n. oblig....	50.000	50.000	»	(aux fonctionn.)	
100.000 tantièmes.....	100.000	»	100.000 (aux membres)	(aux membres)	
400.000 dividendes.....	400.000	»	400.000	(aux actionnaires)	
1.000.000					

Qu'il s'agisse d'une double imposition c'est certain, croyons-nous, du moment que le même bénéfice ou à peu près le même, comme nous le verrons, est frappé une fois à la société d'un taux de 10 o/o ou de 12 o/o et une autre fois chez les actionnaires, sous forme de dividende, de 15 o/o.

Est-elle justifiée cette double imposition et ne nuit-elle pas aux forces économiques et aux sources mêmes de notre richesse nationale ? Nous la trouvons bonne et ici nous sommes parfaitement d'accord avec M. Madgearu (1).

D'abord les sociétés anonymes ont une personnalité juridique qui leur donne les mêmes droits que les personnes physiques et encore des avantages, dans l'ordre économique qui dépassent de beaucoup tous les droits des personnes physiques. Elles ont une capacité de crédit beaucoup plus grande et aussi une plus grande possibilité d'augmenter leur capital.

Dans ces conditions les sociétés anonymes constituent un objet à part d'imposition. Ce n'est pas vrai que seuls les actionnaires sont sujets imposables et seuls les dividendes objets imposables. Le dividende et le gain de la société ne coïncident pas nécessairement : le dividende est une partie du bénéfice de la société et tout le monde connaît la politique des dividendes suivie par les sociétés pour tromper souvent les apparences. Le conseil d'administration et même les assemblées générales ne représentent pas la masse des actionnaires, mais constituées parfois de 3-4 personnes, représentant les 3-4 banques qui détiennent la totalité des actions, font facilement le jeu qui leur convient et on se trompe ainsi le plus souvent sur la valeur immense, comme matière imposable, des bénéfices des sociétés anonymes.

1. Discours à la Chambre des députés à l'occasion de la discussion du projet de loi.

Enfin la double imposition ne veut pas dire, comme certains le prétendent, un impôt de 27 o/o payé par la société sur son revenu total, c'est-à-dire une fois 12 o/o à la société et deuxièmement 15 o/o sur les dividendes distribués. Une société réalisant un bénéfice de 3 millions, par exemple, distribue 2 millions sous formes de dividendes, qui payeront 15 o/o et paye elle-même un impôt de 10 ou de 12 o/o sur les 3 millions, de sorte que les taux de l'imposition additionnés ne donnent pas 27 o/o sur les trois millions de bénéfice.

Pour toutes ces considérations il nous semble que les sociétés ne sont pas excessivement imposées. En tout cas seule une application de la loi et le résultat de la pratique pourront nous renseigner s'il y aura danger pour l'économie du pays et s'il faudra adoucir la taxation.

5. Cédule E. Bénéfices des professions et occupations non commerciales. — Art. 33. « A partir du 1^{er} avril 1921 sera perçu un impôt de 10 o/o sur les revenus nets provenant des professions exercées par ceux qui n'ont pas qualité de commerçants ou industriels, ainsi que toutes les occupations ou exploitations lucratives non soumises à un autre impôt cédulaire.

« Les revenus provenant de ladite, pour les paysans cultivateurs seront frappés d'un impôt de 8 o/o seulement. »

La cédule E est donc la cédule « sweeping », qui ramasse tous les revenus non compris dans les autres cédules. Seront donc soumises à cet impôt :

a) *les professions libérales* (avocats, médecins, dentistes, sages-femmes, architectes, ingénieurs, professeurs, artistes, peintres, sculpteurs, les gens de lettres, etc.);

b) *les occupations non commerciales* (experts, arbitres, syndics, administrateurs judiciaires, membres du conseil d'administration, etc.);

c) *les exploitations lucratives*, c'est-à-dire toutes les occupations et professions qui ne sont pas imposées ailleurs, qu'on exerce dans un but lucratif et qui présentent plus ou moins le caractère de continuité. (Ex. pédicures, manucures, masseurs, femmes galantes). Ne rentrent pas dans cette catégorie les propriétaires ou fermiers qui transforment leurs produits, les exploitent des mines, des sources minérales, tous ceux-ci étant naturellement imposés à la cédule D.

Ceux qui jouent à la Bourse d'une manière habituelle seront imposés à la cédule D, mais les gains réalisés à la Bourse par des spéculations accidentelles seront imposés à la cédule E ;

d) *tout autre revenu périodique ou accidentel*. — Le taux de l'impôt est de 10 o/o, c'est-à-dire un peu plus modéré que celui de la cédule D et cela se comprend : les revenus imposés à la présente cédule ont leur source dans le travail et le capital n'intervient que dans une faible partie, d'une manière accessoire. L'impôt sera augmenté de 50 o/o si la déclaration n'a pas été faite dans le délai fixé par la loi, il y aura taxation d'office et la partie dissimulée payera le double.

De même que pour les revenus de la cédule D le revenu imposé à la cédule E est celui qu'on a réalisé l'année précédente.

La loi détermine aussi, comme on voit dans le tableau qui suit, les coefficients appliqués à la valeur locative pour déterminer le revenu imposable, chaque fois que la profession ou l'occupation a une durée inférieure à trois mois, ou bien manque complètement dans l'année qui précède l'année d'imposition.

L'état civil et le nombre d'enfants ou membres de la famille qui sont à sa charge d'après les prévisions de l'article N° 62	LA VALEUR LOCATIVE DE LA MAISON HABITÉE																											
	Jusqu'à 5.000		5.001-10.000		10.001-20.000		20.001-au-dessus																					
	Les coefficients avec lesquels on multiplie la valeur locative pour obtenir le minimum du revenu pour les communes de la catégorie :																											
	I	II	III	IV	V	VI	I	II	III	IV	V	VI	I	II	III	IV	V	VI										
Non mariés.....	3	»	2.8	2.6	2.4	2.2	2	»	3.5	3.3	3.1	2.9	2.7	2.5	4	5	4	3	4	3	2	3	5					
Mariés sans enfants.....	2.5	2.3	2.1	1.9	1.7	1.5	3	2	2.8	2.6	2.4	2.2	2	»	3.5	3.3	3.1	2.9	2.7	2.5	4	3	2	3	»			
Mariés avec enfants ou plus d'un membre de la famille à sa charge, article 62.....	2	»	1.8	1.6	1.4	1.2	1	»	2.5	2.3	2.1	1.9	1.7	1.5	3	2	2.8	2.6	2.4	2.2	2	»	3.5	3.3	3.1	2.9	2.7	2.5

Les communes première catégorie sont les communes rurales.

Les communes deuxième catégorie sont les communes urbaines jusqu'à 5.000 habitants.

Les communes troisième catégorie sont les communes urbaines de 5.001 jusqu'à 20.000 habitants.

Les communes quatrième catégorie sont les communes urbaines de 20.001 jusqu'à 50.000 habitants.

Les communes cinquième catégorie sont les communes urbaines de 50.000 jusqu'à 200.000 habitants.

Les communes sixième catégorie sont les communes au-dessus de 200.000 habitants.

Le revenu net sera obtenu en déduisant du revenu brut les dépenses nécessaires à l'exercice de la profession. Dans l'exposé des motifs l'auteur de la loi donne quelques précisions sur la nature de ces dépenses, afin d'éviter la création des privilèges pour les contribuables de cette cédula par rapport aux autres.

Seront, par exemple, des dépenses nécessaires à l'exercice de la profession : le loyer des locaux professionnels et non pas de tout l'immeuble habité, les dépenses pour l'entretien de ces locaux, chauffage, éclairage, assurances, dépenses de bureau et correspondance, téléphone, voiture, dans la mesure où celles-ci sont réservées à l'usage professionnel, abonnements aux journaux et revues, livres techniques, etc.

6. Cédula F. Revenus des traitements, indemnités, salaires, pensions et rentes viagères. —

Art. 38. — « Pour établir le revenu net sur lequel est assis l'impôt, on ajoute à la somme effectivement encaissée comme traitement, salaire, pension et rente viagère, la valeur de tous les avantages supplémentaires accordés aux intéressés, soit en argent soit en nature et on déduit :

a) de la totalité des revenus 650, 500 ou 100 lei par

mois, ou bien les sommes respectives par an, d'après les communes où sont réalisés ces revenus.

Les salaires des travailleurs à la main, travaillant à la journée ou en accord, seront soumis au présent impôt seulement pour les vingt premiers jours de chaque mois ;

b) les versements effectivement faits par le contribuable, pour s'assurer une pension à la fin de son activité, sans que cela puisse dépasser 10 o/o du revenu brut. »

L'impôt sur les revenus de cette cédule et spécialement l'impôt sur les salaires a été sujet à des grandes discussions en France et offre des difficultés de perception à cause de la résistance opposée par le contribuable. En ce moment même l'impôt sur les salaires est loin de correspondre aux prévisions faites. Le renchérissement de la vie et les trop faibles exemptions pour le minimum d'existence poussent le contribuable à mettre beaucoup de mauvaise volonté à l'acquittement de son devoir.

Chez nous la même chose est à craindre. L'impôt n'est certainement pas nouveau, il existait déjà dans l'ancien régime fiscal et le contribuable en a pris l'habitude. Mais les trop faibles abattements à la base, dans un pays où le coût de la vie est trois et quatre fois plus élevé qu'en France sont de nature à créer des difficultés insurmontables à la rentrée de l'impôt.

La légitimité de cet impôt est pourtant au-dessus de toute discussion. Ne pas soumettre l'impôt une catégorie de revenus qui dépassent le minimum d'existence serait créer des privilèges inadmissibles dans un régime démocratique désireux de réaliser le maximum de justice sociale.

La cédule F vise les revenus provenant du travail et le taux de l'impôt pour ces revenus est naturellement le plus modéré, de 6 o/o.

Si on considère pourtant les pensions et les rentes viagères, il y en a qui ne sont pas toujours le produit d'un travail passé, mais de l'aliénation d'un capital, par exemple ; ou bien un revenu mixte ayant sa source dans le capital et le travail. La justice voudrait qu'on fasse une différence et le législateur s'en est très bien rendu compte. Seulement des distinctions trop subtiles sont autant de difficultés pour la mise en application d'un système ; il a préféré englober dans une même cédule les rentes et pensions, celles-ci étant en général le produit d'un travail passé.

Les rentes viagères à titre obligatoire ou constituées par versements bénévoles seront imposées sans distinction à la cédule F. De même, on ne fera aucune différence entre les rentes viagères à capital aliéné ou réservé, à caractère alimentaire ou non, à titre gratuit ou onéreux, résultant des actes entre vifs ou d'un testament ; toutes seront frappées par le même impôt de 6 o/o sans tenir compte de l'importance du capital qui les a créées.

Les rentes qui n'ont pas le caractère viager seront imposées à la cédule G.

Aux revenus de la cédule F on ajoutera les suppléments en argent ou en nature. Sont des suppléments en argent à caractère normal ou accidentel les dépenses fixes, indemnités, remises, participations aux bénéfices, gratifications, allocations.

Les suppléments qui n'ont pas encore été touchés, mais seulement déposés pour être perçus plus tard ne seront pas imposés, le principe étant que l'impôt est établi sur les revenus effectivement touchés ou mis à la libre disposition du contribuable. Les suppléments en nature sont : l'habitation, le chauffage, l'éclairage, nourriture, etc.

On déduira du revenu brut diverses dépenses nécessitées par la fonction. La loi ne prévoit pas toutes ces

dépenses, mais les tribunaux, dans leur interprétation, sauront faire distinction entre les dépenses indispensables au service et celles qui correspondent au minimum d'existence.

L'impôt est perçu sur le revenu de l'année précédente, ou bien, si le revenu n'a été touché qu'au cours de l'année, le revenu annuel sera calculé d'après la période de temps à l'intérieur de laquelle ils ont été acquis, rapporté à un an.

Ce qui caractérise cette cédule est le « stoppage » à la source. L'Etat, les départements, les communes, les établissements publics et d'utilité publique, les sociétés, commerçants et industriels qui ont des fonctionnaires, employés, commis, ouvriers, domestiques, etc., sont obligés de retenir l'impôt de 6 o/o sur les sommes qu'ils paient à la journée, semaine, au mois, trimestre, semestre ou année.

7^o Cédule G. Revenus des valeurs mobilières, créances, dépôts, cautionnements. — L'impôt de la présente cédule frappe tous les revenus du capital mobilier, c'est-à-dire :

Art. 42. — I. Les dividendes, intérêts et produits de toutes sortes des : a) actions, parts de fondateur, parts d'intérêt, commandites, obligations et emprunts de toutes sorte, des sociétés et collectivités de nationalité roumaine, ainsi que autres rentes, obligations de l'Etat roumain, départements, communes, qui n'ont pas été exemptés par une loi spéciale de l'impôt sur les valeurs mobilières ;

b) actions, parts de fondateur, parts d'intérêt, commandites, obligations et emprunts de toute sorte, des sociétés, entreprises, corporations, villes, provinces ou établissements de nationalité étrangère ;

c) rentes, obligations et effets publics des gouvernements étrangers ;

II. intérêts et produits de toute sorte, des :

a) créances hypothécaires, privilégiées et chirographaires à l'exclusion des opérations commerciales qui ne présentent pas le caractère juridique d'un emprunt;

b) dépôts des sommes d'argent à vue ou à échéance;

c) cautionnements en argent;

III. les tantièmes payés par les sociétés;

IV. les cessions des droits incorporels ou de l'exercice d'un droit pour lequel on reçoit une somme périodique.

Art. 43. — Sont exempts de l'impôt sur les revenus des capitaux mobiliers :

a) les intérêts des sommes inscrites sur les livrets des économies des Caisses d'épargne;

b) les intérêts des créances hypothécaires et privilégiées en représentation desquelles les Crédits fonciers urbains et ruraux ont émis des obligations, titres et valeurs soumises elles-mêmes au présent impôt;

c) les intérêts provenant des opérations d'emprunt, réalisés par ceux qui font des affaires de banque, escompte ou prêts, dans le cas où les revenus ont été imposés à la cédule D.

En plus de ça la rente roumaine est exempte par la disposition d'une loi spéciale.

Donc tous les produits des capitaux mobiliers seront imposés sans distinction.

Les intérêts des prêts seront imposés sans aucune distinction de forme, nature, durée de la créance. De même, seront taxés les lots et les primes de remboursement ainsi que les bénéfices statutaires des membres du Conseil d'administration et des Sociétés roumaines ou étrangères.

Toutes les opérations commerciales qui n'ont pas le caractère juridique d'un prêt ne seront pas taxées. Un effet de commerce émis comme suite d'une opération commerciale ne sera pas imposé. La loi a voulu assu-

rer au crédit commercial toute sa liberté. La raison de cette disposition prise par le législateur est simple : celui qui vend des marchandises à crédit, demande un effet de commerce pour pouvoir mobiliser sa créance ; cet effet représente pour lui un prix de vente et vouloir le frapper de 15 o/o serait surtaxer les ventes d'un taux excessivement élevé.

Evidemment les opérations d'escompte des sociétés ou des particuliers qui se font une profession étant imposées à la cédule D ne paient plus l'impôt sur les créances qui proviennent de ces opérations.

Les comptes en banque ont soulevé des questions délicates.

Les intérêts des comptes-courants, du moins quand il s'agit des comptes-courants véritables, caractérisés par la réciprocité des remises, ne seront pas imposables. Ceux qui ne sont en réalité que des comptes d'ouverture de crédit ou des comptes de dépôts, c'est-à-dire qui sont destinés à être toujours créditeurs en faveur de la banque, soit en faveur du client, représentent des prêts et sont imposables.

Par opposition avec ce qui se passe dans les autres cédules, l'impôt de la cédule G est établi sur le revenu brut, sans déductions. On ne tiendra donc pas compte des dépenses faites pour toucher effectivement les intérêts, avocat, poursuites, courtage.

Puisque la détermination de l'assiette imposable soulève en pratique des nombreuses difficultés, le Ministre des Finances, auteur de la loi, donne quelques précisions sur l'étendue de la notion du revenu du capital mobilier.

Sont des revenus du capital mobilier tous les bénéfices et produits de toute sorte, qui ont augmenté le fonds social et qui ont été répartis entre les associés, ainsi que les sommes effectivement encaissées comme intérêts des créances, dépôts ou cautions en argent.

Seulement tous les revenus des capitaux mobiliers ne sont pas répartis entre les associés. « Il y en a qui pour une raison ou autre ne touchent pas tous leurs bénéfices. Serait-ce possible de laisser à la volonté des parties le soin d'établir le revenu et de permettre des capitalisation dont le fisc ne tire aucun profit jusqu'au moment de répartition sous forme de bénéfices ?

« Calculer le revenu pour chaque créancier à part, c'est vouloir renoncer au principe du stoppage à la source qui est la base de notre système fiscal. Se contenter de considérer comme revenu du capital mobilier seulement ce que les parties intéressées ont convenu d'appeler ainsi, ce serait frustrer le fisc de sommes importantes. »

Le législateur a choisi un système mixte.

L'impôt de la présente cédule sera perçu sur ce que le contribuable reçoit effectivement. La différence entre le bénéfice réel de la société et ce qui a été réparti entre les associés sera frappée par l'impôt global sur le revenu de la société. Pour encourager la constitution des réserves, les réserves de 5 o/o et de 10 o/o seront entièrement exemptes d'impôt. Les sommes qui dépassent ces limites, si on les avait distribué aux actionnaires, auraient payé : a) l'impôt de 12 o/o sur les revenus commerciaux et industriels ; b) 15 o/o à la cédule g et c) un impôt complémentaire sur le revenu général de chaque contribuable.

Par contre, si elles constituent des réserves qui dépassent la limite de 5 o/o et de 10 o/o, seront taxées une fois à la cédule D et sur une échelle plus réduite à l'impôt global, à la société.

De la sorte dans ce système l'impôt sur le revenu global qui frappe ses réserves remplace l'impôt de la cédule G et l'impôt sur le revenu global du contribuable.

Donc, les distinctions suivantes s'imposent :

1° Seront imposés à la cédule G les dividendes et

tantièmes distribués d'après les délibérations de l'assemblée générale des actionnaires ou du Conseil d'administration ; au partage deviennent imposables les réserves de 5 o/o et 10 o/o ;

2° pour les obligations ou prêts, le revenu imposable est égal à l'intérêt ou revenu distribué au cours de l'année ;

3° pour les lots, le revenu imposable est égal à la valeur en lei du lot et pour les primes à la différence entre le prix d'émission et la somme remboursée ;

4° pour les associations qui s'interdisent toute distribution de bénéfice, le revenu imposable est déterminé par évaluation directe du fisc qui peut prendre comme base un intérêt de 8 o/o sur la valeur brute des biens mobiliers et immobiliers possédés ou occupés par elle ;

5° pour les valeurs étrangères on appliquera les mêmes règles que pour les valeurs roumaines. Le revenu imposable sera celui qu'on paye en Roumanie.

Nous connaissons les obligations des sociétés de communiquer au fisc tous les registres, bilans, inventaires, documents de toute sorte, et de faire les déclarations demandées par le fisc, pour permettre à celui-ci de connaître les dividendes distribués.

Le propriétaire des valeurs étrangères, domicilié en Roumanie, qui touchera directement ou indirectement les dividendes, intérêts et tout autre revenu de ces valeurs, devra apposer sur le titre, chaque année, au moment où il détachera le premier coupon annuel, un timbre mobile spécial d'une valeur égale à l'impôt de 15 o/o, sur le revenu de l'année entière. En cas de non conformation aux prescriptions de la loi, il devra déclarer à la perception le total de ces valeurs.

En cas d'infraction une amende sera perçue du double des sommes dissimulées au fisc. Pour toutes autres infractions qui tendent à dissimuler les revenus des capitaux mobiliers et de frustrer ainsi le fisc, la loi

prévoit des sanctions très sévères, des amendes et même des poursuites correctionnelles. Ceux-ci sont en effet les revenus les plus difficiles à déterminer, les moyens de dissimulation sont innombrables et le législateur n'a pas hésité d'édicter les mesures les plus dures contre des fraudes possibles.

Telle est, dans un aperçu général, la constitution des diverses cédules dans le nouveau système fiscal de Roumanie.

CHAPITRE IV

L'impôt sur le revenu global

Après avoir analysé la structure générale des diverses cédules, assez complexe parfois, nous résumerons, dans un chapitre spécial, les règles qui régissent l'impôt complémentaire général sur le revenu.

L'impôt sur le revenu représente d'une manière encore plus nette l'ensemble des principes qui se dégagent du nouveau régime fiscal de Roumanie. Il a été toujours et partout l'élément le plus discuté parce qu'il soulève les trois gros problèmes de la déclaration de la progression et de la personnalité. Le traiter à part nous a donc paru nécessaire ; on se rendra mieux compte de la sorte du mécanisme et des règles de l'ensemble du système. La loi est très explicite, l'exposé des motifs vient la compléter dans les moindres détails de sorte que l'impôt sur le revenu global est d'après nous la pièce la plus parfaite de notre système entier.

Nous nous limiterons à un exposé restreint, mais complet autant que possible, les proportions de ce petit ouvrage ne nous permettant pas une analyse trop détaillée.

*
* * *

L'impôt global sur le revenu est un impôt complémentaire et de superposition.

Il existait déjà, sous une forme rudimentaire, dans

l'ancien régime fiscal de l'ancien royaume et a été conçu d'une manière plus conforme aux tendances nouvelles des législations modernes dans une loi de 1910 de Emil Costinesco, ministre des Finances à cette époque et qui est resté à l'état de projet. Nous ne parlerons pas des nouvelles provinces annexées, la Transylvanie la Boucovine et même la Bessarabie, dont les législations fiscales, comme nous l'avons vu, beaucoup plus avancées ont déjà réalisé l'impôt général sur le revenu avec les deux caractères de personnalité et de progressivité.

Dans l'ancien royaume, l'impôt qui correspondait à un impôt général sur le revenu était la contribution personnelle, « Birul », ou *capitation*, impôt injuste parce qu'il n'était payé que par la classe nombreuse et pauvre et qui a été objet de transformations incessantes sous les divers gouvernements qui se sont succédé.

En 1906 M. Take Jonesco, alors ministre des Finances, introduit la progressivité dans l'impôt personnel qui, dans le projet présenté, était composé d'un droit fixe et d'un droit proportionnel. Le droit fixe était de 4 lei par an et le droit proportionnel variait entre 2-3 1/2 o/o d'après la valeur locative. La loi prévoyait aussi quelques exemptions et déductions,

Vivement critiqué, comme étant improductif et injuste, parce que la valeur locative ne détermine pas toujours les facultés contributives de l'individu, la loi de 1908 modifie l'impôt personnel, en supprimant le droit proportionnel et en ne gardant que le droit fixe de 1 lei par personne.

Le projet de Costinesco de 1910 proposait la suppression de toutes les contributions directes et leur remplacement par un impôt unique sur le revenu. On devait, d'après ce projet, garder encore l'individualité de chaque source de revenu, mais seulement pour

faciliter le calcul du revenu global du contribuable.

Le taux de l'impôt était :

Pour les revenus annuels jusqu'à 400 lei.....	1 0/0
— de 400-600.....	1,25 0/0
— 600-800.....	1,50 0/0
— 800-1.200.....	1,75 0/0
— 1.200-3.000.....	2,25 0/0
— 3.000-6.000.....	2,50 0/0
— 6.000-12.000.....	3 0/0
— 12.000-50.000.....	3,25 0/0
— 50.000 au-dessus..	3,50 0/0

Le revenu qui figurait dans le total des revenus et qui provenait de la propriété foncière rurale était frappé par une surtaxe de 2,50 0/0 et de 3 0/0 quand la propriété était donnée à bail.

Le revenu de la propriété foncière urbaine était frappé d'une surtaxe de 2,50 0/0 ; celui provenant des créances, prêts, obligations, de 2 0/0, celui du capital placé en titres de l'Etat roumain, actions, etc. d'une surtaxe de 1,50 0/0. Des exemptions et déductions pour charge de famille étaient prévues, mais elles étaient très réduites.

La constatation des revenus se faisait par déclaration et des sanctions étaient prévues en cas de mauvaise volonté de la part du contribuable.

Citons aussi le projet d'initiative parlementaire de décembre 1920 sur l'impôt cédulaire et sur l'impôt progressif sur le revenu, projet qui tient compte de toutes les tendances modernes des législations fiscales récentes et qui se rapproche beaucoup du système que nous étudions.

*
* *

Impôt complémentaire, l'impôt sur le revenu vient compléter le système cédulaire, en introduisant la personnalité et l'échelle progressive des taux.

En effet, ce n'est qu'à l'ensemble des revenus d'un contribuable qu'on peut appliquer d'une manière équitable le taux progressif et ce n'est qu'en considérant toutes les ressources des revenus et la personne même qui touche ces revenus, qu'on réalisera la justice fiscale, en imposant chacun d'après ses facultés économiques réelles.

L'impôt général sur le revenu, par ses caractères essentiels de personnalité et de progressivité vient retoucher, en se superposant aux cédules, le caractère de réalité et de proportionnalité que forcément doivent garder celles-ci.

Et d'abord, cet impôt complémentaire constitue-t-il ou non une double imposition avec les autres impôts cédulaires ?

Voici une question qui a été longuement discutée et que le rapporteur de la loi a nettement expliquée et précisée, pour éviter toute confusion et objection dans l'avenir.

Pour le contribuable qui paye une multitude d'impôts à cause de ses ressources variées de revenu, le fait d'être imposé deux fois sur le même objet n'a pas une très grande importance du moment que l'imposition totale ne dépasse pas ses moyens contributifs. L'objet imposable se confond avec la personne imposée.

Mais une double imposition, dit le rapporteur, a de l'importance d'un autre point de vue. D'abord c'est une erreur technique : pourquoi frapper deux fois le même objet, créer deux impôts distincts et ne pas augmenter le taux de l'impôt existant ?

Mais il y a encore une chose : si les impôts sont considérés chacun séparément et équilibrés entre eux, mais ensemble tombent sur le même objet, il y a une perturbation qui se produit dans la vie économique du pays et qui pourrait détruire une branche d'activité.

Le système de la loi serait à jamais condamné si

l'impôt sur le revenu global constituait une double imposition avec les autres impôts cédulaires.

Mais il n'en est pas du tout ainsi et le rapporteur de la loi explique comment il faut envisager le rôle de l'impôt général dans l'ensemble du système. Nous reproduisons telles que, les précisions du rapporteur :

« La progressivité dans l'imposition, d'après l'importance du revenu ne peut être appliquée qu'à la totalité des revenus d'un individu. Il a fallu d'abord imposer chaque catégorie de revenu séparément et on a créé les cédules. C'était naturel alors que l'échelle des taux d'imposition soit divisée en deux : 1° un taux commun qu'on trouve dans chaque cote et 2° une échelle de suppléments qui constitue la progression.

Voici une échelle progressive, par catégorie de revenus, d'abord décomposée, puis réunie :

Catégorie de rev. global	Echelle de taux progressifs	Le taux de l'impôt à la cédule		Le total de l'impôt progressif sur le revenu	
		A	F	A	F
Sous 3.000 lei	—	15 0/0	6 0/0	17 0/0	8 0/0
3.000- 10.000	2	—	—	19 0/0	10 0/0
10.000- 20.000	4	—	—	19 0/0	10 0/0
20.000- 30.000	6	—	—	21 0/0	12 0/0
30.000- 40.000	8	—	—	23 0/0	14 0/0
40.000- 50.000	10	—	—	25 0/0	16 0/0
50.000- 60.000	12	—	—	27 0/0	18 0/0
60.000- 80.000	14	—	—	29 0/0	20 0/0
80.000-100.000	16	—	—	31 0/0	22 0/0
100.000-125.000	18	—	—	33 0/0	24 0/0
125.000-150.000	20	—	—	35 0/0	26 0/0

Il n'est donc pas question d'une double imposition mais seulement d'une séparation entre le taux de l'imposition commun à toutes les catégories de revenus et l'échelle de suppléments progressifs appliquée aux mêmes revenus, séparation faite pour taxer à des taux différents les diverses catégories de revenus, d'après leurs sources.

L'impôt global sur le revenu est un impôt élastique par excellence. En augmentant le taux on peut avoir des ressources importantes, en le réduisant on exerce une décharge appréciable sur les possibilités du contribuable dans les époques de prospérité, sans qu'on soit obligé pour cela de toucher à la base même du système.

* * *

Quels sont maintenant les caractères de l'impôt général sur le revenu ?

1° Il est général parce que assis sur l'ensemble des revenus du contribuable, sans distinction entre ceux qui ont été ou n'ont pas été frappés séparément par un autre impôt ;

2° il est personnel en ce sens qu'il est assis sur la personne, comme expression de son activité économique générale ;

3° il est progressif ;

4° il est collectif. Au lieu que chacun soit imposé à son nom, l'impôt est assis sur la famille, dans la personne de son chef.

Organisation de l'impôt. — Personnes assujetties. — Sont soumises à l'impôt :

1° toute personne qui a en Roumanie une résidence habituelle, pour tous les revenus qu'elle tire du pays ou de l'étranger ;

2° toutes les personnes morales, à but lucratif, mais seulement pour les réserves non distribuées.

Celui-ci est le principe.

Pour éviter une évasion fiscale la loi prévoit que les roumains seront soumis à l'impôt même s'ils n'ont ni domicile ni résidence en Roumanie. *Pour échapper à l'impôt ils devront renoncer à leur nationalité*, autrement s'ils ont des revenus tirés de l'étranger ils payeront l'impôt pour ces revenus en Roumanie, à moins

qu'ils ne fassent pas la preuve d'avoir payé l'impôt similaire à l'étranger et alors on leur déduira de cet impôt l'impôt similaire acquitté ailleurs.

Les étrangers installés en Roumanie seront imposés dans les mêmes conditions que les nationaux, mais pour leurs revenus tirés de l'étranger et qui ont été frappés là-bas par l'impôt, ne seront plus du tout imposés en Roumanie. Ceux qui n'ont pas de domicile ou de résidence en Roumanie mais qui touchent des revenus provenant du pays, seront taxés pour ces revenus chez nous. On s'éloigne de la sorte du principe de la personnalité de l'impôt, l'impôt complémentaire ayant dans ce cas le caractère plutôt réel, mais on ne pouvait créer à cette catégorie d'étrangers une situation plus favorable qu'aux nationaux ou étrangers qui restent chez nous gagnent et dépensent avec nous leur avoir.

En ce qui concerne la résidence, la loi française est très restrictive, elle demande un contrat de location qui doit avoir la durée d'un an au moins.

D'après la législation roumaine il suffit d'un séjour de six mois dans l'année qui précède l'imposition et les instances ont la liberté entière de décider s'il y a eu continuité ou bien si les interruptions ont été faites pour éluder la loi.

L'impôt est perçu sur *le revenu familial*, sur le revenu totalisé du chef de famille, de sa femme et des autres membres de la famille habitant avec lui ; ces derniers peuvent pourtant demander des impositions distinctes quand ils ont des revenus propres ; il en est de même de la femme lorsqu'elle est séparée de biens et ne vit pas avec son mari.

Comme le dit M. Alix (1), suivant les hypothèses il

1. *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française.*

pourra y avoir avantage ou désavantage pour la famille à demander des impositions séparées. Celles-ci enlèvent au chef la possibilité de profiter des déductions pour charge de famille mais, par contre, en divisant le revenu familial en fractions distinctes, elles multiplient les dégrèvements à la base et modèrent le jeu du tarif progressif.

Revenu imposable. — Le revenu taxé est le revenu réalisé dans l'année qui a précédé l'année d'imposition bien entendu le revenu net, c'est-à-dire l'excédent du produit brut effectivement réalisé sur les dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu.

Et par revenu il ne faut pas entendre seulement ceux qu'on a touché en argent mais aussi les revenus perçus en nature et il n'est pas question ici seulement des profits et avantages reçus en nature comme rémunération supplémentaire d'un travail, comme par exemple : habitation, vêtements, chauffage, *mais des revenus qu'une personne aurait en qualité de propriétaire*. Un cultivateur comptera dans ses revenus, en dehors de la valeur locative du sol et les bénéfices agricoles, *tous les produits en nature de sa propriété et qui ont été consommés au cours de l'année d'imposition*.

Quel est le revenu global ? Pour arriver à le déterminer il faut d'abord totaliser l'ensemble des revenus cédulaires et non cédulaires. Ceci nous donnera *le revenu général*.

On déduira de ce revenu toutes les sommes prévues à l'article 59, c'est-à-dire :

- 1° intérêt des emprunts et dettes ;
 - 2° arrérages des rentes payées à titre obligatoire ;
 - 3° impôts directs et taxes assimilées ;
 - 4° pertes résultant des déficits d'exploitation
- et on obtiendra *le revenu net*.

Ce qui reste, après avoir déduit de ce revenu les dégrèvements pour charges de famille constitue *le revenu global*.

Pour procéder à la totalisation des revenus cédulaires il y a des règles dont on doit tenir compte, parce que le revenu général n'est pas nécessairement la somme des revenus nets calculés respectivement à chaque cédule.

En effet, pour les revenus des cédules A, B et C l'impôt est fixé sur une période de temps de trois ans et pendant ces trois ans l'assiette reste invariablement la même. Mais il se peut que le revenu réel dépasse parfois le revenu forfaitaire ainsi déterminé par la loi. Un propriétaire d'un immeuble paye un impôt cédulaire correspondant à un revenu fixé à 20.000 lei. Il arrive que dans l'intervalle des deux recensements il loue sa maison à 40.000 lei. C'est ce revenu qui passera dans le calcul annuel de l'impôt général sur le revenu, autrement l'impôt serait établi sur un revenu artificiel et non pas sur les vraies facultés contributives de l'individu.

Pour les autres impôts cédulaires qui sont assis sur des revenus calculés annuellement le revenu net de la cédule restera le même pour le calcul du revenu global ; on déduira seulement, pour les revenus des valeurs mobilières, les frais de conservation et d'encaissement.

Le principe de la discrimination, qui partage l'ensemble des cédules dans trois catégories distinctes, d'après les sources des revenus, trouve ici de nouveau son application.

La discrimination faite aux impôts cédulaires, par la différenciation des cotes proportionnelles, n'est pas suffisante pour les gros revenus, il faut établir une nouvelle discrimination en vue de la progressivité de l'impôt global sur le revenu.

Donc, dans le calcul de l'impôt sur le revenu, les

revenus de propriétés bâties et non bâties passeront entièrement ; ceux des entreprises agricoles, commerciales et industrielles pour 80 o/o ; ceux des professions et occupations non commerciales pour 70 o/o ; les traitements, salaires, pensions, rentes viagères et indemnités de toute sorte pour 60 o/o.

En ce qui concerne les valeurs mobilières seront calculées à l'impôt général sur le revenu celles qui sont prévues à la cédule G, ainsi que celles qui sont exemptes d'impôt par la loi.

Le revenu net est obtenu par la déduction du revenu général des quatre catégories visées à l'article 59.

En effet, en dehors des charges spéciales à chaque branche de revenu il y a des charges générales qui ne sont imputables à aucune branche particulière de revenus et qui grèvent le revenu global, considéré dans son ensemble.

Bien que la distinction entre les charges générales afférentes à l'ensemble du revenu global est parfois délicate, la loi prévoit ces déductions et les énumère elle-même.

Pour les intérêts des emprunts et dettes une difficulté peut se présenter. Si très souvent ils constituent une charge sur l'ensemble des revenus, il peut arriver cependant que cette charge soit en relation directe avec une catégorie particulière de revenu.

En principe on déduit du revenu annuel les intérêts des emprunts en général sauf les intérêts des sommes empruntées pour une entreprise commerciale ou industrielle, qui seront déduits à la cédule afférente.

Les arrérages des rentes qui résultent d'une obligation seront seules déduites, les prestations bénévoles ne rentrant pas dans cette catégorie. Celles-ci dernières pourront demander seulement des déductions pour charges de famille si les conditions prescrites par la loi sont remplies.

Du revenu net seront déduits tous les impôts directs perçus par voie de rôles nominatifs et spécialement les impôts cédulaires et l'impôt général sur le revenu de l'année qui précède l'année d'imposition, exception faite des sanctions en cas de non conformation aux prescriptions de la loi, ainsi que les taxes assimilées.

Une question se pose : pourquoi ces déductions ne sont-elles pas faites respectivement à chaque revenu cédulaire ?

La raison est donnée par l'auteur de la loi : une partie de revenus cédulaires, comme par exemple les bénéfices agricoles, industriels et commerciaux étant déterminée par application de coefficients au chiffre d'affaires, si on admettait que chaque impôt doit être déduit du revenu brut de la cédule afférente, on frapperait plus lourdement une partie de revenus.

Le déficit d'exploitation ne consiste jamais dans une manque de gain (*lucrum cessans*), mais dans une perte effective (*damnum emergens*). On ne déduira donc pas les loyers non payés, les coupons non payés, les réductions des traitements, mais seulement la perte soufferte dans la source de revenu, au-dessous du chiffre on commence le bénéfice.

Le revenu de ceux qui, roumains ou étrangers, n'ont pas de domicile en Roumanie, mais qui ont une ou plusieurs résidences sera fixé sur une base de présomption légale : dix fois la valeur locative de la résidence ou des résidences. La présomption légale existe en faveur du fisc et non pas contre lui. Par conséquent si le fisc est capable de prouver que le revenu de ces contribuables est supérieur à la présomption, les contribuables seront imposés d'après la valeur réelle de leurs revenus.

Dégrèvements. — Pour arriver au revenu global l'article 60 de la loi prévoit les déductions ou dégrève-

ments pour charges de famille. Avec l'exemption d'un minimum d'existence, ce sont les dernières déductions pour arriver au revenu global, entièrement taxable. Nous avons parlé à temps de ces déductions, nous ne reviendrons plus. Rappelons seulement que les charges de famille donnent droit à des dégrèvements une seule fois, soit à l'impôt cédulaire le plus élevé, soit à l'impôt global et que, de même que le minimum d'existence, ils sont plus modérés par rapport aux autres législations, parceque en général, en Roumanie les revenus sont plutôt petits et des déductions trop grandes jetteraient la charge de l'impôt sur un nombre très restreint de contribuables.

Progressivité. Tarif. — Le taux de l'impôt sur le revenu global est progressif. La progressivité qui trouve de temps en temps son application timide dans les cédules, devient le caractère essentiel de l'impôt général sur le revenu.

La doctrine de la progressivité remplace la formule objective de « l'égalité des quotes-parts » par la formule subjective de « l'égalité de sacrifices ».

Dire que chacun de nous doit subvenir aux charges de l'Etat, c'est vouloir que chaque individu fasse un *effort égal* pour pourvoir aux dépenses publiques.

Or, la théorie de l'*utilité finale*, qui permet de donner un support plus scientifique et plus précis au principe de la progressivité, arrive à montrer que la proportionnalité dans l'imposition est loin de demander le même effort fiscal au contribuable riche et au contribuable pauvre.

D'après cette théorie « l'utilité et par conséquent la valeur d'un bien décroissent à mesure qu'augmente la quantité de ce bien, parce que chaque unité nouvelle est appliquée à la satisfaction de besoins de moins en moins important ».

La conclusion est que le sacrifice ne sera égal par

tous les contribuables que si les revenus sont surtaxés au fur et à mesure de leur accroissement. La proportionnalité est plus légère aux riches qu'aux pauvres, parcequ'elle leur retire de leur superflu au lieu de leur nécessaire ; la progressité vient corriger cette inégalité.

Par cela la progression apporte plus de justice dans l'imposition.

Elle fait, plus elle corrige certaines autres injustices existantes.

En effet, c'est un fait d'expérience que les impôts indirectes pèsent plus lourdement sur les pauvres que sur les riches, qu'ils sont dans une certaine mesure en progression inverse des facultés. « Il faut compenser l'improportionnalité de l'impôt indirect par l'improportionnalité en sens contraire de l'impôt direct, corriger la progression à rebours du premier par la progression normale du second. »

Le principe de la progression est passé dans notre législation fiscale.

Quel est le type adopté par le législateur roumain pour l'impôt complémentaire sur le revenu global ?

On n'a pas adopté cette fois-ci le système français de 1920 qui divise les revenus en tranches de chaque tranche en n'imposant qu'une fraction qui va en augmentant à mesure que la tranche occupe un rang plus élevé. Le législateur s'est rapproché plutôt du type allemand qui découpe tous les revenus en un certain nombre de tranches inégales, affectées d'un taux d'imposition différent.

L'article 64 détermine ainsi les fractions et les taux correspondants : un taux de 2 0/0 pour les tranches de 1.500, 2.000, 2.500 et 3.000 jusqu'à 10.000 lei ;

Un taux de 4 0/0 pour la tranche de 10.000-20.000 lei et ainsi de suite, en augmentant le taux de l'imposition de deux pour chaque tranche de :

10.000 lei	jusqu'à 60.000 lei		
20.000 lei	de	60.000-100.000	
25.000	—	100.000-200.000	
50.000	—	200.000-400.000	
100.000	—	400.000-600.000	
200.000	—	600.000-1.000.000	
500.000	—	1.000.000-2.000.000	
Pour la tranche de 2.000.000-3.000.000 le taux sera de 46 o/o			
—	3.000.000-4.000.000	—	48 o/o
qui dépasse 4.000.000			— 50 o/o

Pour le calcul de l'impôt les fractions de revenu sous 100 lei sont négligeables.

II. — Pour les réserves des sociétés qui dépassent 5 o/o-10 o/o le taux augmente progressivement sur la base du rapport qui existe entre le capital des personnes morales imposées et le bénéfice net annuel et sera de 1 o/o quand le bénéfice ne dépasse pas 5 o/o du capital, puis augmente d'une unité pour chaque accroissement du rapport entre le capital et le bénéfice :

1	de 5-10
2	— 10-20
5	— 20-30
10	— 30-60
20	— 60-100
100	— 100-1.000
500	— 1.000-2.000. Après, le taux reste fixé à 30 o/o

Les fractions de 100 lei pour une réserve imposable de 100.000 lei sont négligeables ; celles de 1.000 lei pour une réserve de 100.000-1.000.000 ; celles de 10.000 lei pour une réserve de 1.000.000-10.000.000 et celles de 100.000 lei au-delà de 10.000.000.

Mode de perception de l'impôt. — L'impôt progressif est établi sur la base de la déclaration. Les règles que nous énoncerons ici s'appliquent à l'impôt sur le revenu ainsi qu'à toutes les cédulas, elles sont les mêmes. Tout revenu cédulaire ou non cédulaire doit

faire l'objet d'une déclaration ; il en est de même pour le revenu global.

La déclaration est faite par tous sans exception, même par ceux qui ont un revenu au-dessous du minimum d'existence ; cela pour ne pas laisser au contribuable le soin d'apprécier si son revenu total dépasse ou non le minimum d'existence et d'occasionner des frottements avec le fisc. Elle est faite et souscrite par le chef de famille, son mandataire ou ses représentants légaux, sans distinction de nationalité et aura lieu pour les revenus directement déterminés, aussi bien que pour ceux qui sont déterminés par présomption légale. Des formulaires spéciaux du Ministère des Finances seront imprimés pour l'application de la présente loi.

La déclaration contient le nom, prénom, résidence du contribuable, les revenus bruts qu'il possède, les charges de famille, dettes, rentes à payer, les impôts directs, déficit d'exploitation, etc.

Tous ces détails sont obligatoires mais non pas limitatifs, le fisc ayant le droit de demander n'importe quel renseignement qu'il trouvera nécessaire.

La déclaration est renouvelée chaque année.

Une fois la déclaration faite, elle doit être vérifiée. C'est la contre-partie absolument nécessaire de la déclaration. A la vérification procéderont les délégués du fisc et ici on touche à la question la plus délicate du mécanisme de l'impôt sur le revenu.

Ne pas permettre au fisc de demander des justifications et de faire des investigations minutieuses, c'est décréter la faillite de la réforme. Lui reconnaître des pleins pouvoirs, c'est introduire l'inquisition dans les affaires particulières.

Ce n'est pas tant une question de principe, c'est plutôt une question de tact administratif. En résumé le contribuable est obligé de justifier sa déclaration par tous les éléments qu'ils pensera bons. Il n'est pas

obligé de le faire, mais dans le cas où il use de cette liberté il sera taxé d'office.

La déclaration faite, plusieurs hypothèses peuvent se présenter :

1^o la déclaration est tellement incomplète que le fisc la considère équivalente à une non-déclaration. Il taxera alors d'office ;

2^o la déclaration est insuffisante et inexacte mais le fisc pense pouvoir la compléter par des informations ultérieures. Alors, si le contribuable ne répond pas dans un délai de dix jours, il sera taxé d'office ;

3^o les éclaircissements supplémentaires sont tellement insuffisants qu'on les considère comme un refus de répondre.

Donc, lorsqu'il y a refus de faire la déclaration ou lorsque la déclaration est incomplète et équivaut à une non-déclaration, il y a *taxation d'office*.

Lorsque la déclaration est incomplète mais peut être complétée par des éclaircissements ultérieurs et que le contribuable se soumet, il y a *rectification de la déclaration*. La différence est très importante du point de vue de la *preuve*.

Dans le premier cas, le chiffre auquel le fisc s'est arrêté en taxant d'office reste debout tant que le contribuable ne réussit pas à le démolir par des preuves contraires.

Dans le deuxième cas, si ultérieurement à la rectification, le fisc trouve qu'il s'est trompé, on fera contestation devant la Commission d'imposition, ou bien appel devant la Commission d'appel et c'est à lui, au fisc, de prouver que, soit la déclaration originaire complète, soit la déclaration rectifiée ne correspond pas à la vérité.

Les conséquences de la taxation d'office sont :

a) l'impôt sera payé avec une augmentation de 50 o/o pour le revenu taxé par le fisc ;

b) si ultérieurement on constate qu'une partie des revenus du contribuable ont échappé à la taxation d'office, sur ce revenu on percevra le double de l'impôt ;

c) les déductions de l'article 59 (dettes, arrérages, impôts, etc.) et de l'article 60 (minimum d'existence) n'auront plus lieu en cas de taxation d'office.

S'il s'agit d'une rectification, au contraire, le contribuable peut invoquer, même après avoir fait la déclaration, les déductions des articles 59 et 60.

La taxation d'office est annuelle, le contribuable obtient donc le droit pour l'année suivante de faire une déclaration dans le délai légal.

L'acte d'imposition fait par les délégués du fisc reste définitif s'il ne diffère pas de la déclaration du contribuable. S'il y a un changement de la déclaration, notifié au contribuable, dans un délai de quinze jours celui-là pourra faire contestation devant la commission d'imposition, appel dans un délai de dix jours, après la communication de la décision de la commission d'imposition et dans un délai de quinze jours recours devant la Cour de cassation pour excès de pouvoir, incompétence ou violation de la loi.

Il peut arriver qu'au cours de l'année financière, ou dans l'intervalle des deux recensements, les impositions ne correspondent plus avec la réalité. Pour les cédules A, B et C comme pour les autres la loi prévoit des modifications qui pourront survenir à titre exceptionnel.

En cas d'insuffisance de l'imposition constatée du vivant du contribuable, il sera perçu l'impôt double pour les revenus non imposés, l'action du fisc n'étant prescrite que cinq ans depuis la date où la déclaration devait être faite.



Telles sont les règles qui régissent le nouveau système des contributions directes en Roumanie. Ce système fut le résultat des deux causes, les deux toutes aussi importantes : la justice fiscale et les besoins financiers de l'Etat.

Nous avons essayé de prouver, autant qu'il nous a été possible, au cours de ce modeste travail, comment et dans quelle mesure le nouveau système sait donner satisfaction à l'idée de justice sociale. Il est appelé aussi à pourvoir aux besoins financiers du pays. L'application du système seule pourra, dans l'avenir, nous renseigner là-dessus. Pourtant, d'une manière approximative, en appliquant un coefficient normal d'augmentation aux revenus constatés par le dernier recensement de 1910, dans l'ancien royaume et aux revenus de Transylvanie, Bukovine et Bessarabie, évalués d'après le cadastre, la superficie du sol et le prix de la terre, ainsi que d'après les divers et multiples documents possédés par le Ministère des Finances, on est arrivé à établir le rendement moyen de l'application de notre réforme fiscale. Il serait de 1.663.000.000 de lei, répartis comme suit :

LES IMPÔTS	ÉVALUATION DES REVENUS EN LEI				
	Ancien royaume	Transylvanie	Bessarabie	Bukovine	TOTAL
Cédule A.....	108.000.000	66.000.000	30.000.000	12.700.000	216.700.000
— B.....	66.000.000	48.000.000	22.000.000	9.000.000	145.000.000
— C.....	79.000.000	47.000.000	20.000.000	9.800.000	155.000.000
— D.....	182.000.000	134.000.000	48.000.000	22.300.000	386.000.000
— E.....	51.000.000	32.000.000	5.000.000	5.500.000	93.000.000
— F.....	150.000.000	30.000.000	12.000.000	6.000.000	198.000.000
— G.....	40.000.000	15.000.000	6.000.000	3.700.000	64.000.000
Impôt progressif sur le revenu global...	226.000.000	111.000.000	46.000.000	20.000.000	403.000.000
Total des contribu- tions directes.....	902.000.000	483.000.000	189.000.000	89.000.000	1.663.000.000

CONCLUSION

Le Ministre des Finances, dans son exposé des motifs en concluant, faisait appel aux sentiments patriotiques et à l'esprit d'abnégation de toute la masse des contribuables, appelée à l'effort suprême pour remettre debout un pays durement éprouvé et chancelant. Il voulait dire par cela que la rédaction d'une loi réformatrice n'est pas tout, n'est pas même la chose la plus importante pour qu'on puisse dire que le pays tout entier est dorénavant poussé sur la voie du progrès et qu'un état meilleur a été créé.

En matière de finances, d'impôt surtout, les rapports entre les besoins de la collectivité et la bourse du contribuable prennent parfois les proportions d'un véritable conflit, parce qu'on a toujours mieux compris les intérêts matériels de sa propre personne que les besoins bien supérieurs mais bien plus abstraits aussi de l'Etat représentant la collectivité.

Il dépend donc de la compréhension nette de la part des contribuables des intérêts du pays, de leur empressement d'accomplir le devoir envers la patrie, pour que l'application de la loi produise réellement une innovation dans l'état de choses existant. Et cela est surtout une question de degré de civilisation.

La résistance contre les nouveaux impôts s'est produite en Roumanie comme partout ailleurs, d'autant plus que la jeune démocratie n'a pas su rompre et reste encore attachée par endroits à un passé riche en mille injustices traditionnelles.

Parmi les objections qu'on avait formulées et qui la plupart ne sont pas l'aveu d'une conviction scientifique et sincère mais des attaques déchainées par les adversités politiques, deux seules méritent peut-être à être discutées.

Personne ne met en doute la pureté des principes de justice et de moralité sociale que la nouvelle législation contient. A la base de notre réforme fiscale il y a des idées directrices qui sont passées dans toutes les législations avancées et qui constituent une sorte de droit mondial incontesté.

Mais on peut se demander : la loi, par sa structure complexe et trop riche en subtilités fiscales, n'est-elle pas au-dessus de la compréhension de la masse ? Ne fallait-il pas concevoir plutôt un système simple et clair, à la portée de tout le monde, surtout dans un pays comme la Roumanie où l'éducation publique et politique laisse encore à désirer ?

Nous répondons : on ne pouvait pas trouver un système plus simple sans renoncer, en partie au moins, de réaliser le but même de la réforme : la répartition la plus équitable possible des charges fiscales. Tous ceux qui ont étudié la loi ne peuvent ne pas se rendre compte que l'idée même était trop complexe pour qu'on puisse la mettre en application d'une manière trop simple. Tous les moindres détails, toutes les subtilités juridiques et d'application pratique ne sont là que pour servir autant que possible et pour sauver cette idée.

Que le contribuable sache ou non exactement ce que la loi veut dire dans certains endroits, qu'il se rende compte ou non de la justesse de tel ou tel principe, le fait n'est pas essentiel.

Du moment que ceux qui veillent à la destinée du peuple ont été de bonne foi et avec leur clairvoyance ont voulu servir la cause commune, du moment qu'ils ont fait œuvre de bons magistrats, le but est atteint.

On trouvera toujours les moyens de faire comprendre la loi aux contribuables, si en elle-même l'idée est bonne et vraie.

Il y a encore une objection, celle-ci d'application pratique.

La réforme est bonne, dit-on, mais elle est inapplicable, parce que le pays n'est pas doté d'un organisme administratif apte à l'exécuter, le personnel n'étant ni assez nombreux, ni assez instruit pour lui faire face. La France, pays qui dispose d'un appareil administratif beaucoup plus développé, les difficultés ont été et sont encore nombreuses et l'application de la nouvelle législation est loin de donner les résultats auxquels on s'attendait.

Il ne faut pas s'alarmer autant. Certes, les difficultés sont encore plus grandes en Roumanie où l'on manque à peu près complètement de fonctionnaires instruits et aptes à appliquer le nouveau système fiscal. Mais toute réforme nouvelle commence par une période de crise, elle comporte toujours une partie d'aléas, qui diminue jusqu'à disparaître au fur et à mesure qu'on acquiert l'expérience des nouvelles pratiques. Dire que de ce point de vue la réforme est inopportune, ce n'est pas trop dire. A n'importe quel moment on aurait mis autant de temps pour prendre l'habitude du nouvel état de choses et le résultat d'un ajournement de la réforme n'eut été qu'un retard de plus à effectuer un changement que les circonstances exigent d'urgence.

Contrairement à l'opinion courante du pays, nous croyons que la nouvelle législation fiscale est parfaitement applicable. Si elle ne sera pas réalisée le vice n'est pas dans la loi, ce n'est pas là qu'il faut le chercher, mais dans la conscience de chaque contribuable, de nous tous.

Pour l'application de nouveaux impôts, conforme à l'esprit de la loi, une réorganisation de l'adminis-

tration financière s'impose ; elle aura certainement lieu. Des sanctions sévères sont édictées par le législateur contre tous ceux qui essayeront de frustrer le fisc. Mais ce n'est pas suffisant et on ne pourra jamais triompher de la mauvaise volonté du contribuable. Les circonstances malheureuses des derniers temps ne nous ont épargné aucun sacrifice : essayons, par un dernier effort et pour l'honneur des générations actuelles d'accomplir notre devoir jusqu'au bout.

Vu : le président de la thèse,
RIST.

Vu : le Doyen,
LARNAUDE

Vu et permis d'imprimer,
Le Recteur de l'Académie de Paris,
P. APPELL

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
BIBLIOGRAPHIE.....	5
INTRODUCTION.....	7
L'évolution de la Roumanie. Pourquoi entreprendre en Roumanie la réforme des contributions directes ? 1. Injuste répartition des charges fiscales dans l'ancien régime. 2. Nécessité d'unifier les divers systèmes d'imposition. 3. Nécessité de sources nouvelles pour les besoins de l'Etat.....	8

PREMIÈRE PARTIE

CHAPITRE PREMIER. — Divers systèmes de contributions directes existant en Roumanie à la veille de la réforme.	
1. Transylvanie : impôts sur la terre, impôt sur les mines, impôt sur les maisons, impôt sur les bénéfices, impôt sur les bénéfices des sociétés obligées à la publication d'un bilan, impôt sur les intérêts et rentes, impôt sur le revenu, impôt sur la fortune.....	15
2. Bukovine. Analogie avec le système de Transylvanie.	23
3. Bessarabie. Impôts d'Etat : impôt sur la terre, impôt sur les bâtiments, impôt des patentes, impôt sur les capitaux mobiliers, impôt progressif sur le revenu. Impôts en faveur des « zemstve » et des « voloste », impôt sur la terre, impôt sur les bâtiments.....	24
4. Ancien royaume. Histoire de l'impôt dans les Principautés. Régime fiscal à la veille de la réforme : impôt foncier, impôt des patentes, impôt des salaires, impôt sur les revenus des capitaux mobiliers, la taxe sur l'hectare, la taxe sur le phylloxéra, impôt sur les mines. Nécessité de procéder à la réforme : nécessité nationale, nécessité sociale.....	29
CHAPITRE II. — Situation financière en Roumanie et le	

budget de 1921-1922. Les charges publiques à la date du 31 mars 1921. Dette extérieure, dette intérieure. Caractères de cette dette. Les dépenses faites au cours de l'année 1920-1921. Budget de l'année 1921-1922.....	38
--	----

DEUXIÈME PARTIE

CHAPITRE PREMIER. — Divers systèmes d'impôt sur le revenu. Avantages du système choisi par le législateur. Impôt général sur le revenu global. Son rôle...	51
CHAPITRE II. — Caractères nouveaux du nouveau système fiscal. Personnalité de l'impôt. Règles qui découlent : discrimination, progression, dégrèvements à la base, déductions des dettes, déclaration ou constatation directe. 2. Modes de détermination du revenu : évaluation administrative, taxation d'office, déclaration, perception à la source. 3. Méthodes adoptées par le législateur pour la constatation des revenus. Diverses cédules. 4. Discrimination des revenus. 5. Abattements à la base : le minimum d'existence et la déduction pour charges de famille.....	59
CHAPITRE III. — Fixation du revenu taxable. Déductions des dettes et des frais que nécessitent l'acquisition et la conservation du revenu. Les taux dans les diverses cédules.....	90
CHAPITRE IV. — L'impôt sur le revenu global. Caractères généraux : impôt complémentaire et de superposition. Organisation de l'impôt. Personnes assujetties. Revenu imposable ; revenu général, revenu net, revenu global. Tarif. Mode de perception de l'impôt.....	122
CONCLUSION. — Critiques apportées à la réforme. Réfutation.....	141

